

المركز الجامعي المقاوم الشيخ أموربن مختار- إيليزي (الجزائر)

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

أثر كفاءة المدقق ونزاهته وأخلاقياته على جودة التدقيق

الخارجي

(دراسة امبريقية لعينة من المراجعين الخارجيين بالجنوب الشرقي للجزائر - ورقلة

- الوادي - إيليزي)

إعداد الطالب: عبدالقادر سباع

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الجامعية	الصفة
أ.د. بن حامد عبدالغني	أستاذ محاضر قسم	المركز الجامعي إيليزي	رئيسا
د. الأمين محمد الشريف	أستاذ محاضر قسم "أ"	المركز الجامعي إيليزي	مشرفا
د. بعاشي خالد	أستاذ محاضر قسم	المركز الجامعي إيليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2023-2024

الاهداء

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل الخالص لوجه الله سبحانه وتعالى

أهدي هذا العمل

الى أعز ما كنت أملك في الدنيا الى روح والدي الطاهرة (أمي الحبيبة وأبي الغالي) رحمهما الله

الى من ساندني وأزرنى في دربي زوجتي حفظها الله

الى أبنائي وقرة عيني أدام الصحة والعافية عليهم

الى أغلى ما أملك في هذه الدنيا إخوتي كل واحد باسمه

الى كل أصدقائي ورفقاء دربي

الى زملائي في الدراسة والعمل

لكم جميعا أهدي هذا العمل

ع.سباع

شكر و عرفان

أحمد الله وأشكره على تمكيني من إنهاء هذا العمل، ورزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووهبنا القوة والصبر للوصول الى هذا المقام.

أتوجه بالشكر الجزيل وخالص التقدير والامتنان للدكتور: الأمين محمد الشريف، على ما بذله من جهد وتوجهات لإستكمال هذا العمل، كما نتوجه بالشرك الجزيل للأستاذ: حمزة محدي والأستاذ: ميدون عبد الباسط، دون أن ننسى الدكتور: ستي سيد أحمد على مساعدته أيادي وتقديم يد العون والنصح.

جزيل الشكر والامتنان الى كل أساتذة المركز الجامعي الشيخ أمود وبالأخص أساتدتي الأفاضل الذين درسونا خلال المسار الأكاديمي بمعهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. كما لايفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر للجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا البحث وإبرازه بالشكل الذي يليق

وكل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد

ع.سباع

الصفحة	الموضوع
I	إهداء
II	شكر وعرفان
III	فهرس المحتويات
VI	فهرس الجداول
V	فهرس الأشكال البيانية
VI	فهرس الملاحق
VII	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
02	الفصل الأول: الأدبيات النظرية ولدراسات السابقة
03	المبحث الأول: الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي وجودته
22	المبحث الثاني: عرض الدراسات العلمية السابقة
37	الفصل الثاني: المجتمع والاطار المنهجي للدراسة الميدانية
38	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
42	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار نموذج الدراسة
59	خاتمة
63	المراجع.
	الملاحق
	الفهرس

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
10	تطور أهداف التدقيق	1-1
26	مسؤوليات مدقي الحسابات وفق القانون 01-10	2-1
39	ترميز مقياس ليكارت الخماسي	1-2
40	تصنيف الاستبيانات	2-2
40	فقرات الاستبيان ومصادرها	3-2
41	نتائج اختبار صدق وثبات الاستبيان	4-2
43	مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت مع تقييمها	5-2
44	توزيع أفراد عينة حسب الجنس	6-2
45	توزيع أفراد عينة حسب الفئة العمرية	7-2
45	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	8-2
46	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	9-2
47	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة	10-2
49	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير الكفاءة المهنية للمدقق	11-2
49	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير نزاهة المدقق الخارجي	12-2
50	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير أخلاقيات المدقق الخارجي	13-2
50	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير جودة التدقيق الخارجي	14-2
51	علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة	15-2
52	معامل الارتباط المتعدد - معامل التحديد - معامل التحديد المعدل -	16-2
53	تحليل التباين (ANOVA)	17-2
54	تقدير معاملات النموذج واختبارها	18-2

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
28	النموذج النظري للدراسة	1-1
38	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	1-2
39	توزيع أفراد العينة حسب السن	2-2
40	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	3-2
41	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	4-2
42	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	5-2
49	النموذج النهائي للدراسة	6-2

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق الأول	استبانة الدراسة
الملحق الثاني	توزيع أفراد العينة حسب الجنس
الملحق الثالث	توزيع أفراد العينة حسب العمر
الملحق الرابع	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي
الملحق الخامس	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة
الملحق السادس	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة
الملحق السابع	إتجاهات المتغير المستقل رقم 01
الملحق الثامن	إتجاهات إجابات المتغير المستقل رقم 02
الملحق التاسع	إتجاهات إجابات المتغير المستقل رقم 03
الملحق العاشر	إتجاهات إجابات المتغير التابع
الملحق الحادي عشر	علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة
الملحق الثاني عشر	جدول تحليل التباين ANOVA
الملحق السابع عشر	تقدير معاملات النموذج واختبارها

الرمز	اسم الرمز
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
Sig	مستوى المعنوية
F	اختبار فيشر
T	اختبار T-test
β	المعاملات المعيارية
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FEE	الفدرالية الأوروبية للخبراء المحاسبين
UEC	إتحاد خبراء المحاسبة

المقدمة

تمهيد (توطئة):

تميزت بيئة الأعمال المعاصرة بحدوث العديد من الأزمات التي تعرضت لها كبرى الشركات ولعل أبرزها إنهيار شركة إنرو ENRON وشركة ووردكوم Worldcom، وباعتبار أن ما خلفته حادثة مكتب المراجعة العالمي "Arthur Anderson" بإحداث أزمة الثقة في تقارير مدققي الحسابات، وذلك بإثبات تورطه في إعداد تقارير مهنية غير نظيفة، وما نتج عنها من إفلاس كثير من الشركات والبنوك العالمية في أمريكا على وجه الخصوص، والتي طرحت العديد من التساؤلات وتوجيه أصابع الاتهام للمدققين الخارجيين وتحميلهم المسؤولية بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية والالتزام بأداب وسلوكيات المهنة.

وحقّ تستطيع مهنة التدقيق الخارجي الإرتقاء وإضفاء الثقة والشفافية في جودة التقارير المالية والمحاسبية المصرح بها من قبل الشركاء، وجب على ممارسي هذه المهنة الالتزام بنزاهتها وأخلاقياتها، وذلك لضمان تحقيق أعلى مستوى من التميز والالتقان ودون الإضرار بأي طرف من الأطراف ذوي الصلة بالشركة، لذلك نجد المنظمات المهنية المحاسبية تنادي بضرورة تطبيق المعايير الأخلاقية بالتوازي مع تطبيق المعايير المهنية خاصة في ظل الفضائح المالية التي أشرنا لها سابقا.

كما أن هذه المنظمات سواء منها العالمية أو المحلية تسعى الى تطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار ونشر معايير التدقيق، بالإضافة الى مواصلة الجهود لتحسينها وتطويرها لتتوافق وتتماشى مع متغيرات وتطورات الاقتصاد الجديد. في حين أن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات تتفاوت كفاءتهم وخبرتهم على إنجاز التدقيق بصورة مثالية، بل يتجاوز ذلك الى الامتثال بالسلوك الاخلاقي للمهنة، باعتبارهم العنصر الاساسي في زيادة جودة التدقيق. ومما لا شك فيه أن الجزائر لم تكن في مأمن من هذا الانشغال العالمي الذي يهتم بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي، حيث عمدت الى العمل على سن قوانين وتشريعات تهدف الى المحافظة على سمعة المهنة، وأكدت في ذلك على إحترام أخلاقياتها عند الممارسة العملية من أجل إعطاء صورة ذات مستوى يليق بها داخل المجتمع الجزائري والعالم ككل.

الإشكالية:

وفي ظل المنافسة الشديدة بين المؤسسات، ونظرا لما للتدقيق الخارجي من دور فعال في تقديم الخدمات، كان لابد من تقديمها بأعلى مستوى من الجودة، باعتبار أن جودة التدقيق أصبح مطلبا ضروريا لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، بحيث أن هذا لا يتأتى إلا بممارسة المدقق لمهنته بكل نزاهة وأخلاق راقية بغية الوصول الى الاتقان والكفاءة المرجوة، ومن خلال ما سبق يمكن طرح الاشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى أثر أخلاقيات وكفاءة ونزاهة المدقق في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

وإنطلاقا من الاشكالية الرئيسية تنبثق الاشكاليات الفرعية التالية:

ما أثر أخلاقيات المدقق في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

ما أثر كفاءة المدقق في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

ما أثر نزاهة المدقق في تحسين جودة التدقيق الخارجي؟

الفرضيات:

وللإجابة على الاشكالية الرئيسية للدراسة وضعنا الفرضية العامة التالية:

تؤثر كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المدقق إيجابا في جودة التدقيق الخارجي

ومن خلال الفرضية العامة للدراسة يمكن إستنباط ثلاث فرضيات فرعية مبينة كالتالي:

تؤثر أخلاقيات المدقق إيجابا في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

تؤثر كفاءة المدقق إيجابا في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

تؤثر نزاهة المدقق إيجابا في تحسين جودة التدقيق الخارجي

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من عنصرين مهمين هما:

الأهمية العلمية:

تكمن أهمية الدراسة في كونها أحد المواضيع الهامة والحديثة التي يجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تولي إهتمام كبير لها من أجل ضمان أكبر قدر من الجودة في تدقيق قوائمها المالية، بغرض التميز في المراكز التنافسية، كما أنها تشمل على جملة من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي وجودته وأهميته ووسائل تحسينه، خاصة في ظل التحديات التي يفرضها المحيط الاقتصادي، وضرورة تأقلم المدققين مع المستجدات العالمية والمحلية.

الأهمية العملية:

تنعكس في معرفة مدى الأثر الذي ينتجه مدققي الحسابات والدور الحيوي الذي يلعبه لضمان تدقيق عال الجودة، من خلال التحاليل والنتائج التي تقدمها الدراسة الراهنة، مع حصر أهم العوامل التي لها دخل في تحسين جودة التدقيق بشكل خاص.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي الى محاولة إستكشاف أهم العوامل التي لها أثر مباشر على جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بالجزائر، ويتفرع عن الهدف جملة من الأهداف نذكرها كالتالي:

- التعرف على المفاهيم العامة المتعلقة بالتدقيق وجودته ودور المدققين في هذا المجال،
- محاولة معرفة مدى التزام المدققين الخارجيين في الجزائر بمتطلبات جودة التدقيق،
- تشخيص علاقة الارتباط بين المتغيرات المستقلة للدراسة والمتغير التابع،
- تحديد الأهمية النسبية لكل عامل من عوامل المدقق التي لها أثر في جودة التدقيق.

مبررات إختيار موضوع الدراسة:

من بين الاسباب التي دفعتنا الى اختيار هذا الموضوع هي الميول الى المواضيع المستحدثة في المحاسبة والتدقيق وإرتباطه بأخلاقيات المهنة، وكذا تزايد الاهتمام الكبير حول دراسة سلوكيات المدققين الخارجيين من طرف المنظمات المحاسبية وذلك لضمان الحصول على معلومات ذات جودة عالية.

منهجية وأدوات الدراسة:

إعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي للإلمام بجوانب الدراسة النظرية وهذا بالاعتماد على مجموعة من الكتب والمقالات المنشورة في المجالات العلمية المحكمة والمداخلات في الملتقيات الدولية وكذا المراسيم والقوانين ذات العلاقة بالموضوع.

أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على تجميع البيانات والمعلومات من خلال توزيع إستمارة موجهة لمدقي الحسابات (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات) في الجنوب الشرقي للجزائر، ومن ثم تحليلها بالاعتماد على برنامج SPSS V26 .

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: تعلقت حدود هذه الدراسة بالجنوب الشرقي للجزائر(ولايات ورقلة، الوادي وإيليزي) حيث تم تخصيصها لمعرفة أخلاقيات، نزاهة وكفاءة مدقي الحسابات ومدى المساهمة في تحقيق جودة التدقيق الخارجي.

الحدود الزمانية: تمثلت حدود الدراسة مع مدقي الحسابات(الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) خلال أواخر سنة 2023 وبداية سنة 2024 وذلك عن طريق توزيع إستبيان.

صعوبات الدراسة:

عند الشروع بإعداد الدراسة واجهتنا جملة من الصعوبات نذكر منها على سبيل الحصر:

- صعوبة التواصل المباشر مع الفئة المستهدفة والتأخر في الرد عن أسئلة الاستبانة، مع التحجج بعدم توفر الوقت لديهم للإجابة.
- قلة الدراسات السابقة التي ربطت بين المتغيرات الثلاثة وجودة التدقيق الخارجي.

هيكل الدراسة:

لإنجاز هذه الدراسة عمدنا في تجزئتها الى فصلين رئيسيين أولهما نظري والآخر تطبيقي تسبقهم المقدمة التي تضمنت في طياتها تلخيص عام حول الموضوع، ثم في الاخير إنتهت بالخاتمة التي عرض فيها مجمل النتائج التي رأيناها ضرورية وكذا التوصيات المقترحة للعمل بها مستقبلا.

الفصل الأول: تم تقسيمه الى مبحثين رئيسيين الأول تحدثنا فيه عن الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي والعموميات التي تعلقت بالمدقق والعوامل التي لها أثر في جودة التدقيق، أم المبحث الثاني خصص الى مختلف الدراسات السابقة التي تناولت جوانب من الموضوع أو جزء منه.

الفصل الثاني: هو بدوره جزء الى مبحثين تضمننا الوسائل والطرق المتبعة في الدراسة الميدانية مع عرض النتائج وتفسيرها ومناقشتها لمعرفة مدى أثر العوامل في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تمهيد:

إن التحديات التي تواجه مدققي الحسابات تستوجب العمل بكل جهد وكفاءة للارتقاء بمهنة التدقيق، ونظرا لأن المدققين يعتبرون مساهمين بشكل كبير في إبداء رأي محايد في التقارير التي يقدمونها لأصحاب المصلحة من أجل استخدامها والاعتماد عليها، فأن مسؤوليتهم لا تتوقف عند الافصاح فقط وإنما استخراج مخرجات ذات جودة عالية، تحافظ على حقوق المساهمين وتأمين الحماية اللازمة لهم.

وتجدر الإشارة الى أن مهنة مدققي الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون رقم: 91-08 الصادر بتاريخ: 27 أفريل 1991، وتم استبداله بالقانون 10-01 المؤرخ في: 29 جوان 2010 الذي أعاد ضبط مهنة التدقيق. لذلك نسعى من خلال الدراسة معرفة الأثر الذي يخلقه مدققي الحسابات على جودة التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي وجودته:

سيتم في هذا المبحث عرض جملة من المفاهيم الأساسية لكل من التدقيق وجودته وكذا المدقق والعوامل المؤثرة فيه

أولاً: التدقيق الخارجي:

إن المتتبع لتطور مهنة التدقيق الخارجي في العصر الحديث يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الادارة، وذلك لحاجة ملاك المؤسسات الى رأي وأفكار مهنية مستقلة تخدم مصالحها ومواردها المتاحة. ومن هنا يمكننا تسليط الضوء حول ماهية التدقيق وأهدافه وخصائصه إضافة الى أنواعه.

1- ماهية التدقيق الخارجي:

يعتبر التدقيق الخارجي من المهن العالمية والعريقة التي دائماً في تطور مستمر فهو يواكب التطور الحاصل في الفنون والعلوم الأخرى، حيث أن الهدف الرئيسي لعملية التدقيق كان مقتصرًا على اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس، وبعدها تطورت أهدافه وواجباته، فأصبح مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء بمختلف أنواعها بالإضافة إلى اكتشافه للغش والتلاعب وأصبحت من واجباته الأساسية تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي للمؤسسة وكذا المساعدة في عمليات تقييمها ماليا وإداريا وتقييم مدى قدرة المؤسسات على الاستمرار في أعمالها الاعتيادية..

وبعد الفضائح التي شهدتها عدة شركات عبر العالم والتي كان أبرزها شركة ENRON للطاقة في الولايات المتحدة وشركة World Com للإتصالات نتيجة ضعف آليات الرقابة على المؤسسات وعمليات الاحتيال والغش في قوائمها المالية، فضلا عن الإفتقار الى الشفافية والإفصاح. (أميرة وبودرامة، 2022، الصفحات 796-813) أضحى من الضروري الاهتمام أكثر بمجال التدقيق من أجل تطويره وتحسينه، كونه الوسيلة الأساسية من الوسائل التي تساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات وذلك بضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية والتخفيف من حدة تخوف المساهمين والمستثمرين.

كما أن الجزائر كغيرها من الدول خطت خطوات معتبرة في الآونة الأخيرة من أجل تطوير مهنة التدقيق وتحسين أداء محافظي الحسابات من خلال سن جملة من القوانين والنصوص التنظيمية من أجل ضبط مهنة التدقيق، وكذا أساليب المراجعة وفقا للمعايير المطلوبة. (ين يحي وخبيطي، 2019).

ومن هذا المنطلق يمكن أن نعرف التدقيق الخارجي على أنه:

التعريف الأول: التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع وبهذا نستطيع أن نستنتج أن التدقيق له فعاليته في الشركات أو في أي مشاريع أخرى ولهذا نستطيع أن نقول بأن التدقيق عبارة عن فحص وتحقيق وكتابة التقارير في نهاية العمل الموكل للمدقق (توفيق مصطفى أبو رقة و عبدالهادي أسحق المصري، 2014).

التعريف الثاني: يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية يتم إجراؤها من قبل أطراف أخرى خارج المؤسسة محل التدقيق وخبراء مهنيين مستقلين عنها ويتمثل هؤلاء في المدققين الخارجيين، (لطفي، 2005) ويقومون بالفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات ومختلف البيانات المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالتها (جمعة أ، 2005).

التعريف الثالث: التدقيق هو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق. (Association, 1973, p. 2).

وإستخلاصا من التعاريف السابقة يمكننا أن نلخص مفهوم أو ماهية التدقيق في النقاط التالية:
أن التدقيق عملية منتظمة تعنى بالفحص الدقيق من قبل مدقق الحسابات الخارجي معتمدا في ذلك على التخطيط المسبق الذي يتم أعداده قبل البدء في عملية التدقيق.
يقوم مدقق الحسابات الخارجي باستخدام التقدير والحكم الشخصي في اجراء المقارنة بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية.
من أهم مخرجات عملية التدقيق هو إعداد تقرير يوضح نتائج الفحص والتدقيق، والذي يعتبر وسيلة إتصال بين مستخدمي القوائم المالية والمدقق الخارجي.

2-أهمية وأهداف التدقيق الخارجي:

ترجع أهمية مهنة التدقيق الى مستخدمي البيانات المحاسبية أو بمعنى أدق الى المستفيدين، فكلما كبرى حجم المنشأة جغرافيا وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أصبحت مهمة مهنة التدقيق أكثر صعوبة نظرا لمستخدمي هذه البيانات في إتخاذ القرارات الاقتصادية، ومن بين الفئات التي يخدمها التدقيق هم: المستثمرين، البنوك، رجال المال، الحكومة، المساهمين، فهو يعمل على:

- مساعدة إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات ووضع الاستراتيجيات،
 - تسهيل مهمة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة،
 - متابعة الإدارة مدى تنفيذ خططها مع تحديد الانحرافات و طرق معالجتها،
 - تقييم النتائج المتوصل إليها مقارنة بما تم التخطيط له،
 - تحقيق الكفاية الإنتاجية من خلال الإدارة الرشيدة لجميع أنشطة المؤسسة،
 - بلوغ أفراد المجتمع أكبر قدر ممكن من الرفاهية. (سنا، 2020)
- كما أن أهداف التدقيق شهدت تطورا عبر فترات متعددة وذلك بالإعتماد على نظام الرقابة الداخلي وهذا ما يتضح لنا في الآتي:

- قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيلي، ولا يوجد أي وجود لنظام الرقابة الداخلية،
- من 1905 حتى 1940 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، ولذلك بدء الاهتمام بالرقابة الداخلية،
- من 1940 إلى 1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي، وتم التحويل نحو التدقيق الاختياري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية،
- من سنة 1960 وحتى الآن اضيفت أهداف عديدة للتدقيق منها:
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققه من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة. (نشيدة، 2017، صفحة 30)

- التأكد من الموجودات،

- التأكد من الملكية و التقييم،

- التأكد من مصداقية العمليات المالية،

- التأكد من الإفصاح المحاسبي،

وفي مايلي جدول يوضح تطور أهداف التدقيق حسب كل مرحلة:

جدول رقم (1-1) تطور أهداف التدقيق

الفترة الزمنية (السنوات)	أهداف التدقيق
1900	اكتشاف التلاعب والاختلاس
من 1905 الى 1940	تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته
من 1940 الى 1960	التحول نحو التدقيق الاختياري المعتمد على متانة الرقابة الداخلية
من 1960 الى يومنا هذا	مراقبة الخطط والمتابعة- التأكد من الموجودات- التأكد من الإفصاح المحاسبي... الخ

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الدراسات السابقة

3-أنواع التدقيق الخارجي:

يمكن تصنيف التدقيق الى عدة معايير سواء من حيث عملية التدقيق أو القائم بالتدقيق فيقسم الى داخلي وخارجي أو من حيث الالتزام ولذلك يمكن تبويبه من حيث نطاق عملية التدقيق الى كامل وجزئي وكذلك من حيث الفحص الى تفصيلي وإختياري إضافة التدقيق النهائي والمستمر وفيما يلي عرض موجز لأنواع التدقيق:

من حيث نطاق عملية التدقيق:

التدقيق الكامل: هو الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة البيانات المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختبارات، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختبارات.

فالتدقيق الكامل يناسب المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المنشآت الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في إختياراته. (جمعة ا، 2015)

التدقيق الجزئي: هذا النوع من التدقيق يقرره فقط المدقق أي يختار المدقق قسم من الأقسام الموجودة داخل المؤسسة فيقوم بتدقيق ما فيها من سجلات ودفاتر محاسبية فمثلا يختار النقدية أو المخازن (توفيق مصطفى أبو رقبة و عبدالهادي أسحق المصري، 2014)، أو تدقق العمليات الآجلة خلال فترة معينة أو دراسة قدرة المنشأة على سداد التزاماتها.

ومن هنا يمكننا التوصل الى أن تدقيق سواء كان كاملاً أو جزئياً يتوقف على الالتزام القانوني لهذه المؤسسة وعلاقتها بالمالك ولذلك فإن شركات المساهمة تتبع التدقيق الكامل بينما شركة الأشخاص والمؤسسات الفردية فإن نوع التدقيق يتوقف على طبيعة الاتفاق بينهما.

ب- من حيث الاستقلال: نسرد في هذا الجزء نوعين من التدقيق يتمثلان في التدقيق الداخلي و الخارجي.

- التدقيق الداخلي: هو تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المؤسسة كخدمة للمؤسسة وتشمل وظائفه. (جمعة ا.، 2015) و يعود ذلك من أجل حماية المؤسسة والوصول الى أهدافها بسرعة ممكنة وهذا يؤدي للوصول الى أكبر كمية ممكنة من الانتاج وتشجيع الموظفين بالعمل المستمر والالتزام بالخطط والسياسات الادارية.

- التدقيق الخارجي: هو الذي تقوم المؤسسة بتعيين مدقق من خارج المشروع لتدقيق حساباتها للحصول على رأي محايد وليس له صلة بأي من العاملين الاداريين ومهمة هذا المدقق تدقيق جميع الحسابات الختامية والسجلات المتوفرة لديه وببداية رأيه الفني بصراحة حول القوائم المالية.

ومن هنا يمكن أن نستنتج أن وجود نظام للتدقيق الداخلي لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل بينهما بالرغم من وجود اختلافات.

من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

- التدقيق النهائي: في هذا النوع يقوم المدقق بممارسة عمله عند إنتهاء السنة المالية وبعد إنتهاء الدفاتر المحاسبية النهائية والحسابات الختامية وهكذا يضمن المدقق بأن جميع الحسابات مقفلة كلياً. إلا أن ما يعاب في هذا النوع هو أنه: يستغرق وقتاً طويلاً في تقديم التقرير وكذلك فشله في إكتشاف الأخطاء والغش.

- التدقيق المستمر: يعد التدقيق المستمر الذي يقوم به مدقق الحسابات وذلك بالتردد على الشركة أو المؤسسة من وقت لآخر أو على فترات دورية ، فهو يقوم بفحص العمليات المحاسبية التي تمت لذلك فإن هذا النوع مناسباً لشركات الأموال وغيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخ من الحسابات حيث تحتاج وقت طويلاً نسبياً لفحصها، (جمعة ا.، 2015) ومن إيجابيات هذا التنوع هو أنه:

- يمكن من سرعة إكتشاف الخطأ والغش في وقت قصير،

- إنتظام العمل بمكتب المدقق،

- وجود وقت كاف للمدقق للتعرف على الشركة،

- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر والسجلات،

- جعل الموظف يعمل بجهد وبدون إهمال.

كما أن هناك سلبيات لهذا النوع والمتمثلة في:

- إحتمال تغيير أو حذف بعض القيود بسبب الغش قصد التلاعب في الشركة ،

- تعطيل عمل موظفي قسم الحسابات حتى لا يقوم المدقق بالطلب لبعض البيانات،

- إحتمال سهو المدقق عن إتمام بعض الأمور التي تركها مفتوحة في آخر زيارة له. (توفيق مصطفى أبو رقبة و

عبدالهادي أسحق المصري، 2014)

د- من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق:

-التدقيق الالزامي: هذا النوع من التدقيق يوجب تدقيق حسابات شركات المساهمة أو أي شركة وأي منهم لا تقوم بتطبيق هذا الأمر تتعرض الى عقوبات قانونية، وقد تطور هذا النوع من التدقيق وأزادت أهميته خاصة في الجانب التجاري والمسائل المالية ، كما أنه يستخدم في مؤسسات القطاع العام أو الخاص.

- التدقيق الاختياري: هذا النوع يطلبه أصحاب الشركة دون إلزام قانوني ويتم عن طريق عقد بين العميل والمدقق كما انه يحفظ لأصحاب الشركة حقوقهم من أرباح تنشأ خلال فترة زمنية معينة

ثانيا: جودة التدقيق الخارجي:

إهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى المنظمات المهنية أو الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة التدقيق، ومن ناحية أخرى فقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين الى مفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي رقم 220، ومن هنا يمكننا صياغة مفهوم جودة التدقيق كالتالي:

1 - مفهوم وأهمية جودة التدقيق الخارجي:

أ-مفهوم جودة التدقيق الخارجي: جودة التدقيق هي مفهوم يوضح أن المدققين يمكنهم القيام بواجباتهم بشكل احترافي على أساس الاخلاقيات المهنية والكفاءة والاستقلالية .

ومن المفهوم المذكور أعلاه يمكن ان نستنتج أن جودة التدقيق الخارجي هي قدرة المدقق على الحصول على الأدلة وتقييمها لمعرفة ما إذا كان هناك انتهاك لا يتوافق مع إجراءات التشغيل القياسية ويكون المدقق قادرا على الإبلاغ عنها وفقا للمعايير المعمول بها، ولذلك فإن مدقق الجودة في عملية التدقيق هو مدقق قادر على إكتشاف الأخطاء والانتهاكات ويكون قادرا على الإبلاغ وفقا للمعايير المعمول بها. (Melisa, Galumbang Hutagalung, & Enda Noviyanti, Simorangkir, 2021)

ومن زاوية أخرى يمكن مقارنة مفهوم جودة التدقيق من ثلاث زوايا كما يلي:

من زاوية كفاءة وإستقلالية المدقق: جودة التدقيق بأنها تقييم السوق للاحتمال المشترك أن يقوم المدقق في نفس الوقت باكتشاف ثغرات أو خروقات في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه الثغرات أو الخروقات. من زاوية جودة القوائم المالية: جودة التدقيق تعني احتمال ألا يصدر المدقق تقريراً نظيفاً في قوائم مالية بها أخطاء جوهرية أي أن إرتفاع جودة التدقيق تزيد من احتمال أن تعكس القوائم المالية بدقة الوضعية المالية ونتائج العمليات التي قامت بها المؤسسة الخاضعة للتدقيق.

من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية: إن نتائج التدقيق لا يمكن أن تظهر بصفة مباشرة وفورية، لذا يصبح من الضروري الاهتمام بالسيرورة التي تؤدي الى هذه النتائج، ويصبح من الأهمية هيكله هذه السيرورة من الناحية المنهجية والاجرائية، ما يبرر وجود وتطوير معايير لضبطها. إن الهدف من وجود معايير للتدقيق هو ضمان انسجام أعمال المدققين بطريقة تسمح بتقديم خدمة مرضية وثابتة للمهنة ككل. (طارق تليلى و هواري سويسى، 2019)

ب-أهمية جودة التدقيق الخارجي: تكمن أهمية جودة التدقيق الخارجي في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في إتخاذ

قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة. (حسين، 2018)

2-العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي وخصائصها: يعبر التدقيق الخارجي عن صدق البيانات المالية من خلال تحقيق جودة المعلومات وذلك بتحقيق الجودة في أعمال التدقيق الخارجي والعوامل والخصائص المحددة للجودة. أ-عوامل وخصائص مرتبطة بفريق التدقيق: يمكن إيجازها كالآتي:

التأهيل العلمي والعملية: يساعد التأهيل العلمي والعملية المدقق الخارجي المحافظة على الاستقلالية والالتزام بالمعايير المهنية، كما أن التدريب المستمر يساعد في تحسين نوعية الخدمات المقدمة ورفع الكفاءة المهنية. (أميرة وبودرامة، 2022)

إستقلالية وموضوعية المدقق: يعد شرط الاستقلال مهم لمستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة في هذه القوائم، ولهذا يعتبر الاستقلال ضروري في ممارسة مهنة التدقيق وفي إبداء رأيه بكل موضوعية (حسين احمد عبيد و شحاتة السيد شحاتة، 2007)

ب-عوامل مرتبطة بالبيئة الخارجية لمكتب التدقيق: تتمثل في: (حمادي، 2012)

عوامل اقتصادية: إن تعرض مكاتب التدقيق للآزمات الأخيرة مما دفع الهيئات الى إعادة النظر في مسؤولية مكاتب التدقيق.

عوامل قانونية: من خلال إلزام مكاتب التدقيق والمؤسسات بالقوانين التي تفرضها الدولة لذلك يجب على المدقق التأكد من تطبيق المؤسسة للقوانين.

ج-العوامل المرتبطة بالبيئة الداخلية لمكتب التدقيق: تتمثل فيما يلي:

- مكتب التدقيق: كلما كان حجم المكتب كبير يكون له القدرة على إكتشاف الأخطاء لامتلاكها لموارد إمكانيات أكبر من مكاتب التدقيق الصغيرة وبالتالي إعتداد المؤسسات على مدققين ذوي خبرة وكفاءات ما يجعلها تؤدي مهمة التدقيق بجودة عالية.

- سمعة مكتب التدقيق: حسب ما أكدته الدراسات أنه كلما زادت سمعة مكتب التدقيق كلما زادت جودة التدقيق الخارجي.

-المنافسة بين مكاتب التدقيق: لم يختلف الباحثون عن كون المنافسة بين المكاتب لها تأثير مهم على جودتها. (أميرة و بودرامة، 2022)

د-عوامل مرتبطة بمهمة التدقيق: يمكن تلخيص هاته العوامل في النقاط التالية:

التخطيط الجيد لمهمة التدقيق: وهذا يتأتى من خلال التعرف على المؤسسة محل التدقيق ومعرفة مختلف أنشطتها من جميع النواحي وإعداد برنامج التدقيق الذي يضمن الخطة التفصيلية لتنفيذ مسار التدقيق. (تليلي وهواري، 2019)

دراسة نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق أن يقوم بدراسة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل التدقيق ليتم الاعتماد عليه بشكل اساس.

كفاية وملاءمة أدلة الإثبات وبذل العناية المهنية اللازمة: بمعنى أنه يجب على المدقق أن يحصل على الأدلة الكافية والملاءمة التي يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة التزامه بمستوى معين من الأداء حتى يتمكن من إبداء رأيه. (أميرة و بودرامة، 2022)

3- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي:

تأثرت مهنة التدقيق الخارجي في الفترة الأخيرة بعدة عوامل تناولها العديد من الباحثين والمهتمين وكانت تلك العوامل من أهم أسباب دراسة جودة التدقيق الخارجي، إذ ظهرت هنا العديد من الآراء منذ نهاية السبعينيات وحتى وقتنا الحالي.

وفي هذا الدراسة سوف نعرض بعض العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي وأكثرها شيوعاً والتي وردت في مجموعة من الدراسات والأبحاث.

أ- الهيئات المهنية لرقابة الجودة: تستند كل المهن الحرة على منظمات مهنية تنظمها وتحافظ على سمعتها، لأن تطورها واستمرارها مرتبطان باستحداث وتطوير قواعد مهنية وسلوكية، وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر خاصة بالنسبة للمهنة التي تأخذ شرعيتها ومصادقيتها من خلال القوانين التنظيمية كما هو حال التدقيق، إضافة للأجهزة الرقابية التي تلعب دور مهم لتفعيل جودة التدقيق الخارجي من خلال فرض قوانين صارمة تضبط وتراقب أداء المدقق كما تمارس سلطات واسعة ضد المخالفين، فالمدقق بحاجة إلى التشريع كدعامة أساسية لتسهيل مهامه ولتوفير الحقوق والحماية اللازمة له. (عائشة، 2015، صفحة 103)

ومن أهم تلك المنظمات الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، التي وضعت بعض أساليب العمل وتنظيم السلوك المهني والمتمثلة في: (مقرامنت، ضيافي، وبوسالم، 2021)

- الموضوعي: يجب على المدقق أن يؤدي عمله دون أي تأثير أو تحيز ويتحرى الاستقامة والعدل عند إصدار التقرير.
- بذل العناية المهنية: ويقصد بها الحصول على مستوى معين من المعرفة والمهارة ويحافظ على تطوير هذه المهارات.

- الأمانة والاستقامة: يجب أن يتصف بالعقلانية والنزاهة والصدق والموضوعية وأن يتجرد من المصالح الشخصية

- الالتزام بالمعايير: يجب أن يلتزم بمعايير المهنة وتفسيراتها التي تصدر من الجهة المخولة، وعليه تبرير أي انحراف عنها.

- السرية: لا يحق للمدقق تقديم أسرار العميل وبياناته الخاصة لأي طرف إلا في الحالات التي يحددها القانون.

- الأتعاب: يجب أن تكون الأتعاب متناسبة مع الوقت والجهد المبذول مقابل الخدمات التي يقدمها المدقق.

- الاتصال بالمراجع السابق: للاستفسار إذا توجد اعتراضات تحول دون قبوله المهمة، وعليه تقديمها خلال فترة زمنية معقولة. السلوك الحسن: على العضو أن يتجنب الأعمال التي تسيئ لسمعته وسمعة المهنة وعلاقته بزملائه في المهنة.

- العمولات وأتعاب الإحالة: يحظر على العضو الممارس دفع عمولات مقابل الحصول على عملائه أو قبول هدايا.

- مزاولة الأعمال الأخرى: للعضو الممارس أن يزاول الأعمال التي لا تتعارض مع قواعد سلوك وأداب المهنة شريطة تكملها وطبيعة عمله، وان لا يجمع بينها وبين القيام بتدقيق حسابات العميل الواحد في نفس الوقت.
- اقتران اسم العضو بالقوائم المالية: مع مراعاة ما تنص عليه معايير التدقيق على العضو الممارس إرفاق تقرير مع أي قوائم أو معلومات مالية يقترن اسمه بها يوضح بجلاء نوع الخدمة التي قام بها ومدى مسؤوليته.
- ب- تقديم خدمات استشارية: يؤثر تقديم مكاتب التدقيق الخدمات الاستشارية سلبا على جودة التدقيق، حيث إن أتعاب الخدمات الأخرى خلاف خدمة التدقيق تجعل المدققين أقل استعدادا للصمود أمام ضغوط الإدارة بسبب خوفهم من فقدان عملائهم، كما أن طبيعة الخدمات الاستشارية تهدد موضوعيتهم في مهامهم.
- ج- جهود المنظمات المهنية لضمان جودة التدقيق: أصدرت المنظمات المهنية العديد من النشرات والإرشادات والتوصيات، التي تضمنت مجموعة من المعايير وقواعد وأداب وسلوكيات مهنية للرقابة على جودة التدقيق وتحسينها، والزمّت المدققين بضرورة مراعاتها والتقيد بها عند القيام بمهامهم لكي يتم تنفيذها وفقا لأعلى معايير الجودة، ومن أهم هذه المنظمات:
- الاتحاد الدولي للمحاسبين: (IFAC): أصدر الاتحاد سنة 1981 الدليل الدولي رقم 07 ضبط جودة عملية التدقيق والذي حدد ستة معايير هي (الشخصية، المهارة والكفاءة، توزيع المهام التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفتيش)، والذي يهدف إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المدقق، والمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض العمل لمساعديه في مهمة التدقيق والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير قناعة معقولة بجودة التدقيق بصفة عامة (مقرامنت، ضيافي، وبوسالم، 2021).
- الاتحاد الأوروبي: نتيجة لمتطلبات العمل على إبداء آراء فنية ومهنية بخصوص المشكلات المطروحة والمرتبطة بالواقع المحاسبي والاقتصادي لدول الاتحاد الأوروبي تأسس الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين والاقتصاديين المالي، والذي تضمن لجان مختصة أوكلت لها دراسة هذه المشكلات، إلا أن تعقدتها أفضى إلى استبداله في سنة 1986 بالفدرالية الأوروبية للخبراء المحاسبين FEE المختصة بدراسة الجوانب المحاسبية والمتعلقة بالتدقيق، وأبقى على جزء من نشاط الاتحاد المرتبطة بالجوانب المحاسبية في شكل UEC اتحاد خبراء المحاسبة. (مقرامنت، ضيافي، وبوسالم، 2021).
- المشرع الجزائري: بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بصدر القانون 01 - 10 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمرسوم التنفيذي 24 - 11 في سنة 2011، الذي أعاد تشكيلة مجلس وطني للمحاسبة وتنظيمه، وأسند للمجلس عدة مهام ذات علاقة بالمهنة المحاسبية، وانبثقت عنه ثلاث تنظيمات مهنية للإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق (المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية المحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)، وتم إنشاء خمس (05) لجان متساوية الأعضاء (لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية)، ولتسهيل مهامه تتولى كل لجنة مجموعة من المهام حددت بموجب المواد 18، 19، 20، 21، 22 من المرسوم التنفيذي 11-24، حيث تتولى لجنة مراقبة النوعية المهام الآتية. (المرسوم التنفيذي 11-24، 2011 صفحة 06)
- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية ضمان جودة المراجعة الموكلة للمهنيين إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها، إعداد التدابير التي تسمح

بضمان مراقبة جودة خدمات المكاتب، ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات، إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة الجودة تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بما في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

ثالثا: عموميات حول المدقق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه:

1-المدقق الخارجي: أصبحت مهنة مدقق الحسابات امتدادا للمهن المحاسبية، التي زادت مكانتها وأهميتها مع التطور الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية بشكل عام وانفصال ملكيتها عن تسييرها بشكل خاص، وليس هذا فحسب، فقد أصبحت التشريعات في الكثير من الدول تنص على إلزامية تعيين مدقق حسابات من قبل شركات المساهمة لمراجعة حساباتها والمصادقة عليها ضمانا وحماية لحقوق حملة الأسهم والدائنين خاصة مع كبر حجم هذا النوع من الشركات، وتماشيا مع ما تم ذكره نتعرف على هذا الأخير من خلال النقاط الآتية.

1-1 تعريف ومؤهلات مدقق الحسابات:

أ-تعريف مدقق الحسابات: يعرف مدقق الحسابات على أنه هو كل شخص يمارس بصفة عادية وبإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. (عنون و ضويفي، 2023)

وحسب المادة 715 مكرر4 (معدلة) من القانون التجاري الجزائري عرفت مدقق الحسابات أو مندوب الحسابات هو أن الذي تتمثل مهمته الدائمة بإستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصدقون على إنتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين، كما يجوز لهؤلاء أن يجروا طيلة السنة التحقيقات أو الرقابات التي يرونها مناسبة ويمكنهم إستدعاء الجمعية العامة للإنعقاد في حالة الاستعجال. (القانون التجاري الجزائري 2007) الصفحة 188

ب-مؤهلات مدقق الحسابات:

إعتمد قانون 01-10 المتعلق بمهن مدققي الحسابات شروط لممارسة مهنة التدقيق، ولا يمكن الموافقة على هاته الشروط إلا من خلال الاعتماد المهني من طرف وزير المالية. كما ان القانون المذكور أعلاه المتعلق بمهن مدققي الحسابات حدد في مواده عدة شروط للممارسة المهنة وهي كما يلي. (01-10، 01-2010)

- لا يكون أي خبير محاسب أو محافظ حسابات، التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين مالم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف،
- تحدد شروط وكيفيات الإعتماد عن طريق التنظيم،
- أن يكون جزائري الجنسية،
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
- ان لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جنائية أو جنحة مخالفة بشرف المهنة،
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

- أن يؤدي قسم اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من القانون 10-01 أمام المجلس القضائي المختص إقليمياً وقبل القيام بأي عمل،
وحدد المرسوم التنفيذي 11-30 إجراءات اعتماد وتسجيل مدقي الحسابات في مواده كالتالي: (المرسوم التنفيذي، 2011-30)

- يلزم الشخص الطبيعي أو المعنوي المترشحين لممارسة مهنة مدقق الحسابات بإرسال طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها إلى المجلس الوطني للمحاسبة، مرفقا بالوثائق الثبوتية،
- تقوم أمانة المجلس الوطني للمحاسبة بعد فحص مادي للوثائق، بمنح وصل إيداع للمعنيين يكون مؤرخاً ومرقماً وموقعاً، يسلم لهما شخصياً مقابل وصل استلام أو يرسل لهما بواسطة رسالة موصى عليها،
- تفصل لجنة الاعتماد وفقاً لأحكام نظامها الداخلي، بعد دراسة ملفات الطالبين سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين وتحرر محضر بذلك يتضمن الآراء حول الموافقة أو رفض الإعتماد، ثم ترسل لجنة الاعتماد عن طريق أمانة المجلس الوطني للمحاسبة محضر الاجتماع مرفقاً بالإعتمادات قصد إمضاءها من الوزير المكلف بالمالية.
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإبلاغ قرار الاعتماد أو الرفض المعلل للطلب، وتجتمع لجنة الاعتماد حسبما يقتضيه عدد طلبات الاعتماد،
- يمنح الاعتماد للمعني، في نسخة واحدة مقابل مخالصة، ويلزم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المرشحون لممارسة مهنة مدقق الحسابات للتسجيل في الجدول، بإرسال الوثائق الآتية إلى أمانة المجلس الوطني للمحاسبة.
- بعد تسجيل المترشحين سواء كانوا طبيعيين أو معنويين تمنح لهم بطاقة مهنية تحدد اللقب والإسم والعنوان والمهنة أو المهنة الذي رخص بممارستها.

2-1 تعيين وعزل مدقق الحسابات: بما أن مهنة مدقق الحسابات مهمة هامة وضرورية، فقد حددت هيئات مختصة في تعيين أو عزل مدقي الحسابات وذلك حسب الظروف والحالة التي يمكن أن تطرأ على المدقق.
تعيين مدقق الحسابات: يعتبر تعيين مدقق الحسابات في شركات الأشخاص والمؤسسات الفردية أمر إختياري لا إلزام فيه حيث لم ينص أي قانون على وجوب تعيين مدقق لتدقيق حسابات هذه الشركات. (الشحنة، 2015)
ويتعين على الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات، بعد موافقته كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، تعيين مدقق الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. وتحدد عهدة مدقق الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات (سفاحلو وكتوش، 2017)
كما حدد القانون التجاري الحالات التي يتم فيها تعيين مدقق الحسابات عن طريق المحكمة في مواده كالتالي (القانون التجاري، 2007)

- إذا لم تعين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مدقي الحسابات المعنيين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، ويعين مدقق الحسابات لثلاث سنوات مالية وتنتهي مهامهم بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية
- يجوز لمساهمي أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مدقق أو مدقي الحسابات الذين عينتهم الجمعية

العامة، وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مدققا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

وفي حالة وفاة أو شطب أو إيقاف أحد مدققي الحسابات أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على إقتراح من رئيس مجلس المصنف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو زوال المانع. (القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 76، الصادر في 29 يونيو 2010)

ب- عزل مدقق الحسابات: إعتبر المشرع أن من له حق التعيين له حق العزل، وعلى ذلك فإن الهيئة العامة للمساهمين في الشركات هي الجهة التي لها الحق في عزل مدقق الحسابات الذي يقوم بتدقيق حساباتها، كما أن القانون التجاري والقانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كيفيات عزل مدقق الحسابات.

- يمكن لمدقق الحسابات أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث (03) أشهر مع تقديم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة. (القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 38، الصادر في 29 يونيو 2010)

- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة، في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مدقق أو مدققي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة. (القانون التجاري الجزائري 2007، المواد: 715 مكرر 8) الصفحة 190

- أما إذا حدث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مدققي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة. (القانون التجاري الجزائري 2007، المواد: 715 مكرر 9) الصفحة 190

3-1 مهام وحقوق وواجبات مدقق الحسابات:

أ- مهام مدقق الحسابات: نص القانون 10-01 على عدة مهام يقوم بها المدقق أثناء مزاولته لمهمته نلخصها كالآتي: (القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادتين 23-24، الصادر في 29 يونيو 2010)

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات،

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلي المديرين أو المسير.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون تدخل في التسيير، وفي حالة ما إذا أعدت الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق مدقق الحسابات أيضا على صحة وإنتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير مدققي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

ب- حقوق وواجبات مدقق الحسابات: بمجرد إستلام المهام من طرق مدقق الحسابات المكلف بمهمة التدقيق يجب الامتثال للحقوق والواجبات المحددة في القانون وإستلام الاتعاب وكذا الإلتزام بالمسؤوليات التي حددت في القانون المنظم لمهنة المدققين.

• **حقوق مدقق الحسابات:** نص المشرع الجزائري نصوصا قانونية تهتم بحقوق المدقق أثناء ممارسته لنشاط عملية التدقيق ومن بين هذه الحقوق نجلها في عدة نقاط رئيسية وفرعية.

- **حق الاطلاع والتقصي على البيانات:** حسب القانون يحق للمدقق: (القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 31 الى 36 الصادر في 29 يونيو 2010)

- يمكن للمدقق الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة،

- يمكن أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة،

- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون،

- يحضر مدقق الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على اساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

- **الحق في إستدعاء الجمعية العامة:** حسب ما نص عليه القانون التجاري. (القانون التجاري الجزائري 2007 ، المواد: 715 مكرر(4) الصفحة 188

يحق لمدقق الحسابات الحق في إستدعاء الجمعية للإنعقاد في حالة الاستعجال، ويجوز له طلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها اثناء ممارسة مهامه.

- **حق المشاركة في إجتماعات مجلس الإدارة:** يحق لمدقق الحسابات حضور إجتماعات المساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسارات قد تثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير

• **واجبات مدقق الحسابات:** كما حدد المشرع الجزائري حقوق للمدقق فنص له واجبات كذلك يجب القيام بها وهذا ما وضحته المادة 23 من قانون 01-10.

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكاتها،

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات أو الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة ، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وهناك ضوابط حددها قانون 01-10 على مدققي الحسابات الإلتزام بها وهي:

- يتعين على مدققي الحسابات كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في قانون العقوبات .
- يتعين على مدقق الحسابات أو مسير الشركة إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة مدقق حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل اقصاه خمسة عشرة (15) يوما
- يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- يتعين على مدقق الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يوم في السنة حتى آخر سنة مالية للعهد. (القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المواد 23-30-31-35-40-71، الصادر في 29 يونيو 2010)

وتتمخض عن المهام الموكلة لمدققي الحسابات مسؤولية ثقيلة قد تصل الى حد سلب الحرية، فمدقق الحسابات يبقى محاط بمسؤولية غليظة متعلقة بالمسؤولية الجزائية وهذه المسؤوليات يمكننا الإشارة لها من خلال النقاط التالية:

- مسؤولية تأديبية: مثل الإنذار – التوبيخ- التوقيف المؤقت –الاقصاء النهائي أو الشطب من الجدول.
- المسؤولية المدنية: يتمثل وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير
- مسؤولية جزائية: الممارسة غير شرعية لمهنة مدقق الحسابات –تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسته للمهنة....الخ.

2- كفاءة المدقق الخارجي:

حسب ما عرفها الباحثون أن الكفاءة الذاتية هي إعتقاد التقييم الذاتي الذي يرتبط بقدرة الشخص على القيام بواجباته.

وهي ثقة المدقق بأن يكون قادرا على إتمام المهام الموكلة إليه بشكل جيد مع الثقة بالنفس والتحكم الجيد في النفس وإنتاج نتائج تدقيق عالية الجودة بشكل متزايد، كما يمكن أن يكون لثقة المراجع تأثير إيجابي على نتائج أداء المراجعين أنفسهم لأن المراجعين لديهم الثقة في تنفيذ مهام المراجعة من خلال استخدام قدراتهم بفعالية وكفاءة في إنتاج عمليات تدقيق عالية الجودة . (Kenny & Rebecca, 2021)

1-2 المعايير العامة كمحدد لكفاءة المدقق: تتلخص وتتحدد كفاءة المدقق في المعايير التالية (شديري معمر و رشام، 2022)

المعايير العامة (الشخصية): ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للمدقق وخبرته التي تسمح له بمزاولة المهنة وهي:

تأهيل المدقق الخارجي: يشترط حصول المدقق على مؤهل علمي وقدر كاف من التدريب والخبرة المهنية حتى يتمكن من إنجاز عمله بكفاءة.

أ- استقلالية المدقق الخارجي: الهدف العام للاستقلالية هو ضمان مصداقية وموثوقية التقارير المالية وتحسين كفاءة سوق رأس المال، فاستقلالية المدقق ترتبط بعمله بنزاهة وموضوعية، فهما عوامل مهمة لضمان الاستقلالية، لكون القوانين وحدها لا تضمن الامتثال الأخلاقي فالثقافة الأخلاقية هي التي تعزز موضوعية ونزاهة المدقق، لذلك يجب الأخذ بعين الاعتباري العوامل المحددة لاستقلاليتهم.

بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني: وهو الزام المدقق بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، وذلك بالحصول على الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة ، (بن الدين، 2015) فإن الشك المهني هو أحد العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، فإلتزام المدقق بحذر والشمولية واليقظة عند جمع المعلومات المتعلقة بأدلة التدقيق يمثل التزام المدقق بالشك المهني.

ب معايير العمل الميداني: الرقابة الفعالة هي مقياس لنجاح الأعمال وآلية لتسهيل مهمة المدقق في جمع أدلة الإثبات وتكوين رأيه، فكلما كان هناك تفويض واضح للمسؤوليات وفصل بين المهام كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعال، وبالتالي تزداد جودة التدقيق وتزداد بذلك كفاءة المدقق في تقديم خدمات التأكيد، كما أن بعض الدراسات توصلت إلى أن نظام الرقابة الداخلية لا تساهم كلها في تحسين جودة التدقيق ورفع كفاءة المدقق، بينما تقييم المخاطر يساهم بشكل كبير في إعداد برنامج تدقيق فعال عكس كل بيئة وأنشطة الرقابة، لذا فتطبيق نظام رقابة فعال مبني على تقييم المخاطر يساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق.

ج- معايير إعداد التقرير: توصلت بعض الدراسات إلى أن جودة رأي المدقق تتأثر بنوع أدلة التدقيق، وذلك راجع إلى نقص الثقة في المصادر الرسمية التي تتطلب المزيد من الفحص، فكلما زادت كفاية وموثوقية أدلة الإثبات كلما زادت جودة تقرير المدقق، فالأدلة المادية والوثائقية أكثر موثوقية من الأنواع الأخرى كالأدلة الشفوية. (شدي معمر ورشام، 2022)

2-2 استعمال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي هو وظيفة داخل المؤسسة تقوم على تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفحص إدارة مخاطر المؤسسة وحوكمتها، وتقوم هذه الوظيفة بتقييم أعمال المؤسسة وتقديم إرشادات للإدارة العليا، ومن هنا يمكن القول أن المدقق الخارجي يعتمد على نتائج أعمال المدقق الداخلي لضمان جودة عملية التدقيق. (شدي معمر ورشام، 2022)

أ- المعيار الجزائري للتدقيق 610: اصدر المشرع الجزائري ممثلا في المجلس الوطني للمحاسبة المعيار الجزائري للتدقيق: 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين ضمن الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية، حيث يظهر هذا المعيار شروط انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي في حالة ما إذا اتضح له أنه ذو دلالة للقيام بمهمته وذلك من خلال تقييم: (المعيار الجزائري 610، 2017 الصفحة 03 و04)

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه، وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة،
- إحتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية)،
- الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين ،

عدم وجود للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة، وتفاعل الإدارة مع توصيات التدقيق الداخلي.

ب- محددات استعمال المدقق الخارجي لأعمال التدقيق الداخلي: لا يستعمل المدقق الخارجي أعمال التدقيق الداخلي إلا إذا توفرت مجموعة من الشروط أهمها:

كفاءة المدقق الداخلي: وفقا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي يجب على المدققين الداخليين أن يمتلكوا المهارات اللازمة لتنفيذ مسؤولياتهم المهنية بفعالية، وتمتعهم بالمعرفة الكافية التي تمكنهم من إكتشاف مخاطر الاحتيال، وكذا مخاطر تكنولوجيا المعلومات والضوابط الرقابية المتعلقة بها مع توشي العناية المهنية اللازمة (المعيار الدولي للتدقيق الداخلي 1200، 2017 الصفحة 07) 2.

كما أن هذه المعايير تحدد أربع مجالات لتنفيذ التدقيق الداخلي: وهي التبعية والتأهيل وإستراتيجية التدقيق الداخلي وتقدير الكفاءة وهذه الأخيرة تتطلب أن يكون التدقيق الداخلي خاضع للجنة المراجعة المستقلة مع توظيف مدققين داخليين لديهم أعلى المؤهلات المهنية.

-إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي: استقلالية المدقق الداخلي هي عدم التأثير على أداء وأراء المدققين الداخليين، فمن أجل تحقيق الدرجة اللازمة من الاستقلالية وتنفيذ مسؤوليات التدقيق الداخلي بفعالية يحق لرئيس التدقيق الداخلي الإبلاغ عن نتائج عمله وتقديم تقاريره الى أعلى مستويات الإدارة حتى تكون السلطة الكافية للوفاء بمسؤولياته. (شدري معمور ورشام، 2022)

3-2 التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لضمان الجودة: لقد تطورت مهنة التدقيق الداخلي منذ بداية القرن العشرين الى القرن الواحد والعشرون، تطورا سريعا خاصة بعد إنهيار الشركات العالمية والتي ألقت تبعاتها على مهنة التدقيق الخارجي، إذ تم اقتراح الإعتماد على أنشطة التدقيق الداخلي من قبل المدققين الخارجيين من أجل الحفاظ على فعالية عملية التدقيق وجودتها.

ويعتبر وجود علاقة التكامل أمر إيجابي لتحقيق أهداف المؤسسة، حيث عرف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي بأنه التعاون بين المدقق الداخلي والخارجي أثناء تنفيذ المهام لتفعيل إزدواجية الجهود لتحقيق أهداف المؤسسة (أميرة و بودرامه، 2022)، ونظرا لأن هدف مهمة التدقيق هو الحصول على معلومات ذات جودة ومصداقية ، فإن هذا يتطلب التعاون بين مهمة التدقيق الداخلي والخارجي، وهناك العديد من الهيئات والمنظمات التي أصدرت معايير تساعد في توجيه المدققين الإستفادة من عمل بعضهما، ومن بين هذه المعايير هي:

معيار التدقيق الدولي 610: بين كيفية إستخدام المدققين الخارجيين لعمل المدققين الداخليين، وتقديم إرشادات للوظيفتين، وعندما تكون لدى المؤسسة مصلحة للتدقيق الداخلي ويتوقع المدقق الخارجي إستخدام عملها، فإنه يقوم بتحديد ما إذا كان يمكن إستخدام عمل وظيفة التدقيق الداخلي أو طلب المساعدة المباشرة منها، وبعد القيام بذلك يتم تحديد ما إذا كان عمل هذه الوظيفة يعد كافيا لأغراض التدقيق، وتقييم الوضع التنظيمي ومستوى كفاءة وظيفية التدقيق الداخلي، وإتباعها لمنهج منظم ومنضبط بما في ذلك تطبيقها لمبدأ رقابة الجودة. (الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين 2020، المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين صفحة 548-549)

ب-تقرير لجنة المنظمات المهنية: عمدت اللجنة الى إصدار تقرير أكدت فيه على ضرورة تحفيز المدققين الداخليين للعمل مع المدققين الخارجيين فيما يخص دراسة نظام الرقابة الداخلية وتحديد كفاءة وفعالية النظام، وقد ساهم هذا التقرير في تعزيز دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي خاصة في تحديد نقاط ضعف هذا النظام وتقديم التوصيات لتحسينه. (بن لدغم ولعريجي، 2018)

أما المعيار الجزائري 610 الذي أشرنا له سابقا، قد حدد الأهداف والواجبات المطلوب إتباعها من طرف المدقق الخارجي للإستفادة من أعمال المدققين الداخليين، وتتمثل هذه الأهداف في تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، كما يجب عليه تقييم ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق حول هذه الأعمال لتحديد ملاءمتها لاحتياجاتها الخاصة ، وقصد تحيد ملاءمة الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين لاحتياجاته على المدقق الخارجي تقييم: أن الأعمال أنجزت من طرف مدققين داخليين متحصلين على التكوين التقني والخبرة المهنية بصفتهم مدققين داخليين، وتم الإشراف على الأعمال وتدقيقها وتوثيقها بشكل صحيح، وأن التقارير التي أعدها متناسقة مع نتائج العمل المنجز، وكل الاستثناءات التي ظهرت في أعمالها قد تمت معالجتها بشكل صحيح، وبين هذا المعيار أنه مهما بلغت درجة إستقلالية وموضوعية وظيفة التدقيق الداخلي فإنها ليست مستقلة عن المؤسسة مثل ما هو مطلوب من المدقق الخارجي للتعبير عن رأيه وتحمله المسؤولية الكاملة عن التعبير عن رأيه. (أميرة و بودرامه، 2022)

3- نزاهة وأخلاقيات المدقق الخارجي:

تعتبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، وبالتالي فإن أخلاقيات التدقيق ماهي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، كما أنها تمثل خطوطاً توجيهية للمدققين في أداء أعمالهم المهنية وأن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل.

1-3 مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي: إن أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي لها مبادئ مهمة للسلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح أو الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعة، لكون هذه المبادئ السلوكية والقيم الأخلاقية هي التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التميز بين الصواب والخطأ، لتصنع محددات عملية صنع القرارات (عبدالرحمان وناظم شعلان، 2022)

• **مبادئ السلوك المهني للتدقيق الخارجي:** يعمل الاتحاد الدولي للمحاسبين مع الأعضاء المنتمين له لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العام باستخدام مهنة عالية الجودة ويعمل على تطوير وتحسين مهنة المحاسبة وذلك بإصدار دليل مهني للمراجعة الدولية، ومن المبادئ التي تتصف بها مهنة التدقيق هي: **النزاهة:** يجب أن يكون المدقق أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية ويقصد بالنزاهة عدم الاشتراك في أي تقارير تتضمن معلومات كاذبة أو مضللة. **الموضوعية:** يجب أن لا يسمح للمراجع بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية والتجارية

-**الكفاءة والعناية المهنية:** يتعين على المدقق أن يقوم بالخدمات المهنية بالعناية الواجبة بالكفاءة بالدقة والمثابرة كما ينبغي عليه أن يؤدي مهامه بكل إجتهد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول عند تقييم الخدمات المهنية. (القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 59، الصادر في 29 يونيو 2010)

السرية: يجب أن يحترم المدقق المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض وتصريح صريح أو قانون محدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها. (عبدالرحمان وناظم شعلان، 2022)

• **قواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي:** حددت منظمة المعايير والمبادئ التوجيهية مراقبة مدونة قواعد السلوك المهني لممارسة مهنة المراقبة القانونية لحسابات الشخص القائم بالالتزام بمجموعة من القواعد منها: (محمود بكر، 2015)

الاستقلالية والموضوعية: يتسنى للمدقق إصدار حكم أو رأي صادق ويجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ المراقبة أي مصلحة أو ربح يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم.

الكفاءة المهنية: لكي يزاوّل مدقق الحسابات نشاطه على أكمل وجه يجب أن يتمتع بتأهيل علمي وعملي وإكتساب معارف مختلفة تتمثل في:

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة،
- معارف كافية في قانون الأعمال للتعرف عللا حدود مهنته ومسؤولياته من جهة التدقيق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة.
- مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال الاعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول على العملاء ، وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاص من غير أعضاء مجمع المدققين،

- أن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي،
- مراعاة كرامة المهنة ، فيحضر على العضو القيام بأي عمل يسيئ لسمعة المهنة.

2-3 التزامات ومسؤوليات المدقق الخارجي: لقد حظيت الالتزامات الأخلاقية مؤخراً اهتمام بالغ الأهمية من قبل العديد كالباحثين والمنظمات والهيئات المهنية، وهذا الإهتمام ناجم من الوعي بالآثار التي تعود بها على المهنة.

• **الالتزامات المدقق الخارجي:** تعرف الالتزامات بأنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة التدقيق ، فهي تتطلب من المدقق أن يتقيد بسلوك معين يقوم على الالتزام من أجل المحافظة على المهنة بد ذاتها وبشرفها وعدم الإخلال به، وإن تطبيق الالتزامات المهنية يكون من ورائه السعي الى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

(هيري، 2018)

- بث روح الطمأنينة في نفوس المجتمع المعني بخدمات المدقق الخارجي سواء كانوا داخل المؤسسة محل التدقيق أو خارجها،

- رفع مستوى مهنة التدقيق الخارجي والمحافظة على كرامتها، وتعزيز مكانتها من بين مختلف المهن،
- تنمية روح العمل وروح التعاون بين المدققين وأعاونهم من أجل بلوغ الأهداف المرجوة من أداء مهمتهم،
- الحصول على التأهيل العلمي والعملية المستمر في مجال التدقيق الخارجي والحفاظ على الحيادية عند أداء مهمة التدقيق،

- تحديد المبادئ الأخلاقية الواجب التخلق بها والمسؤوليات المهنية الواجب تحملها عند أداء مهنة التدقيق،
- ضرورة توفر ميثاق أو دليل يفصح عن الآداب والسلوك الأخلاقية الواجب التحلي بها من أجل أداء المهمة على أحسن وجه،

- وضع معايير محددة لسلوك أعضاء مهنة التدقيق لكي تكون كحد أدنى لمتطلبات استمرارهم في مزاولة عملهم.

وتسعى الالتزامات الأخلاقية الى الوصول الى أعلى مستويات الأداء وتلبية متطلبات أساسية في المهنة نذكرها بإختصار وتتمثل في:

- المصداقية : والتي تعني وجود درجة عالية من التطابق والتوافق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.
- المهنية: وهي البحث المستمر عن المعرفة أو المهارات المهنية المطلوبة لأداء المهمة على أحسن وجه.
- جودة الخدمات: هي الالتزام بمختلف القوانين والأنظمة التي لها علاقة بمهنته، ويتجنب أي فعل يسيئ لسمعته وسمعة مهنته.

- الثقة: هي قدرة المعلومات على التعبير عن المغزى الأساسي للأهداف أو العمليات التي تمثلها، وبالتالي تمكن مستخدميها من الاعتماد عليها في بناء قراراته المختلفة.

- **مسؤوليات المدقق الخارجي:** يفرض المشرع الجزائري على المدقق الخارجي ثلاث أنواع من المسؤوليات ألا وهي المسؤولية التأديبية، المدنية والجنائية. (هيري، 2018، صفحة 163)

- **المسؤولية التأديبية:** قد أشار القانون المنظم للمهنة إلى المسؤولية الانضباطية للمدققين الخارجيين عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، وتمتد المسؤولية التأديبية حتى بعد استقالته من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم، (القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة، 63، الصادر في 29 يونيو 2010)

- المسؤولية المدنية: بالرجوع إلى نص المادة 60 من القانون المنظم للمهنة نجد أن المشرع قد أقر بالمسؤولية المدنية للمدققين الخارجيين اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، كما أكد على ذلك في الفقرة الأولى من نص المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري، ولكي تقوم المسؤولية المدنية على المدقق الخارجي يجب توفر ثلاث عناصر ألا وهي حصول إهمال وتقصير أثناء أداء الواجبات المهنية، وقوع ضرر أمس بالغير نتيجة إهمال أو تقصير المدقق الخارجي، ووجود علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق الخارجي (خدير أحمد، النظام القانوني لمهنة محافظ الحسابات في إطار القانون رقم 01-10، ملتقى وطني: مهنة المحاسبة والتدقيق وواقع تطبيقها في الجزائر، يوم 04 ديسمبر 2014، جامعة أدرار، الجزائر ص06)

- المسؤولية الجنائية: تتميز المسؤولية الجنائية عن المسؤولية المدنية والتأديبية والمدنية بشرط توفر الركن الشرعي وفق نص المادة رقم 01 من قانون العقوبات "لا جريمة ولا عقوبة أو تدابير أمن بغير قانون"، أي لا يكون المدقق الخارجي مسؤولاً عن الأخطاء المنسوبة إليه إلا بتوفر هذا الركن، حيث أقر المشرع الجزائري المسؤولية الجنائية للمدقق الخارجي في القانون 01-10 المادة 62 "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالزام قانوني." (هيري، 2018)

- ملخص مسؤوليات مدقق الحسابات وفق القانون 01-10 : في إطار تأدية مهامهم يتحمل مدققي الحسابات عدة مسؤوليات أشرنا لها سابقاً نلخصها في هذا الجدول:

جدول رقم: (2-1) مسؤوليات مدققي الحسابات وفق القانون 01-10

رقم المادة	نص المادة
المادة 60	يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية
المادة 61	يعد محافظ الحسابات مسؤولاً اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون
المادة 62	يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالزام قانوني
المادة 63	يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

المصدر: القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29

3-3 العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي وأثر عدم تجسيد أخلاقيات المهنة:

تتأثر الأخلاقيات كثيراً بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات، ففي الماضي كان التركيز على حماية مصالح المالكين والاهتمام بالأرباح في حين أن الاتجاه الحالي يركز على الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة. كما أن هناك عدد من المتغيرات والعوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى المدقق وهي: (منصور، 2023)

-التشريعات: وتعني دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح الأخرى التي تبحث في أخلاقيات العمل، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث أنها توضح ما هو صحيح وما هو خاطئ، وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها اتجاه العمل الذي يؤديه، وهذه التشريعات تشكل

مصدرا مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدّد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليّة.

- البيئة الاجتماعية : تؤثر على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، فهي البيئة التي تجمع بين المنزل والحى والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته.

- البيئة الإقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للمدقق دور كبير في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها، فهي تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكا ونهجا معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

المبحث الثاني: عرض الدراسات العلمية السابقة:

نستعرض في هذا المبحث جملة من الدراسات السابقة التي تناولت في طياتها متغير من متغيرات الدراسة وكذا العمل على إيجاد أوجه الشبه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية

أولاً: الدراسات العربية:

-دراسة علي، شلال والطاهر مخلوف (علي والطاهر، 2023) بعنوان:

واقع التزام مراجعي الحسابات بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين،

هدفت الدراسة الى التحقق من قياس مدى التزام مراجعي الحسابات الخارجيين بمبادئ أخلاقيات المهنة، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج بالاعتماد على جمع البيانات عن طريق الاستبيان وتحليلها بواسطة SPSS أهمها أن الجزائر تتوفر على إطار قانوني فعال، ينظم مهنة المراجعة الخارجية ويؤطرها، غير أنه يعاني من بعض النقص في تناوله لمبادئ أخلاقيات المهنة، كما انه لا يتجاوب بالسرعة المطلوبة مع الإصدارات الدولية المتعلقة بالموضوع وكذلك تمتع المراجع الخارجي بالكفاءة المهنية الضرورية لتأدية مهامه على أكمل صفة، وبذل العناية اللازمة لتحقيق ذلك، وخلصت الدراسة الى جملة من التوصيات منها:

- وجوب التحيين المستمر للقوانين بما يتواءم والإصدارات الدولية ومستجداتها، مع إلزامية التناول التصريح والدقيق لمبادئ أخلاقيات المهنة في هذه النصوص،
-إعداد أبحاث ودراسات ميدانية متعمقة ، مع محاولة توجيهها لربط موضوع الأخلاقيات بالجانب الديني ، وتأثير ذلك على مدى التزام مراجعي الحسابات بالأخلاقيات.

2- دراسة Abdullah Said, Ahmed Hubais; Mohd Rizuan, Abdul Kadir; Zaroug Osman Bila; Mohammad Nurul AlamD (Abdullah Said, Mohd Rizuan, Zaroug Osman Bila, & Mohammad Nurul AlamD, 2023) بعنوان

تأثير نزاهة المدقق على جودة التدقيق-دراسة ميدانية في الشرق الأوسط

هدفت الدراسة الى إعادة استكشاف مفهوم نزاهة المدقق وفهم تأثيرها على جودة التدقيق. تهدف هذه الدراسة إلى اتخاذ وجهة نظر المدققين من الشرق الأوسط، وبالتحديد من سلطنة عمان. وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية:
- أن النزاهة هي العمود الفقري للمهنة كما أنها تتعلق بالأخلاق والأمانة والحرص على سرية العميل.
- أن النزاهة تؤثر بشكل كبير على جودة التدقيق وهي روح عملية التدقيق الفعال.
- المراجع الذي يتمتع بالنزاهة يعني أن تقرير التدقيق يكون على مستوى عال من الجودة وإذا غابت النزاهة فإن التقرير يسلك طريقاً آخر غير مهني.

3- دراسة شجري معمر سعاد و رشام، كهينة (شجري معمر ورشام، 2022)، بعنوان:

أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي "دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، وذلك من خلال إستقصاء لأراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين وكذا برنامج SPSS، حيث تم توزيع إستبيان حددت فيه عدة عوامل يؤثر كل منها على تحسين جودة التدقيق، وقد توصلوا الباحثان الى أنه يمكن للمدقق الخارجي أن يحسن جودة التدقيق بالإعتماد على عمل المدقق الخارجي وأن كفاءته لا تتنافى مع الإستعانة بأعمال التدقيق الداخلي.

كما أن النتائج تبين أن التدريب الكافي والمستمر للمدقق الخارجي يرفع من كفاءته ويحسن أدائه كونه يجعله على اطلاع بشكل مستمر على مستجدات المهنة.

وخلصت الدراسة الى عدة توصيات منها:

- ضرورة التشديد في قوانين توظيف المدققين الداخليين من خلال الاهتمام بالكفاءة والخبرة والمستوى التعليمي العالي لضمان تحسين نتائج التدقيق الداخلي
- ضرورة تحسين جودة التدقيق بتفعيل دور لجان التدقيق للتأثير الإيجابي على قرار المدقق الخارجي.

4- دراسة حمزة، فيلالى ومحمد، بوشريبة (حمزة ومحمد، 2022) بعنوان

أهمية أخلاقيات مهنية محافظ الحسابات في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية،

دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية قسنطينة باستخدام النموذج SPSS23،

حيث هدفت هذه الدراسة الى معرفة أهمية أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للأداء والمركز المالي للمؤسسات، وإعتمدت الدراسة على 75 مفردة من ثلاث فئات (فئة المديرين، فئة المحاسبين وفئة الموظفين في قسم المحاسبة) مستخدمة أداة إستمارة الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وكذا برنامج SPSS23 بغية دراسة وتحليل نتائج الاستبيان.

وخلصت الى تقديم النتائج التالية:

- يعمل المدقق الخارجي على بث الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من خلال الكشف عن التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة،
- يعمل محافظ الحسابات وفق منهج علمي تحكمه عدة قواعد وقوانين من أجل ضمان قيامه بعملية التدقيق الخارجي على أحسن وجه.
- هناك قواعد السلوك المهني لمحافظ الحسابات توضح صفات التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها،
- يحرص محافظ الحسابات على تطبيق المؤسسة لمبادئ النظام المحاسبي المالي عند إعداد القوائم المالي،
- يساهم تقرير محافظ الحسابات في انتاج معلومات ذات جودة عالية.

05- دراسة عبدالرحمان جدع حميدو ناظم شعلال التميمي (عبدالرحمان وناظم شعلال، 2022) بعنوان :

دور مراقب الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في زيادة جودة عملية التدقيق،

حيث هدفت الدراسة الى تبيان الدور الذي يلعبه مراقب الحسابات في مهنة المحاسبة والتدقيق والذي يؤدي الى زيادة جودة التدقيق وهذا من خلال الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق، وبرزت أهمية البحث في كونه يعالج مشكلة هامة وحساسة ألا وهي دور مراقب الحسابات بأخلاقيات المهنة، كما استعمل الباحثان في جمع البيانات وسيلة الاستبانة الالكترونية التي خلصت الى النتائج التالية:

تؤثر العوامل الموضوعية والشخصية والمهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي وجود فروقات بين المدققين من ناحية الالتزام بالقواعد والأخلاق وبنسبة لتأثير العوامل الموضوعية والشخصية والمهنية في تحقيق جودة التدقيق المحاسبي حسب المتغيرات الشخصية جودة تدقيق الحسابات تزداد عندما تتحقق استقلالية وموضوعية المدقق عند أداء عمله بإعتبارها العنصر الهام في عملية التدقيق تمنح الثقة في القوائم المالية.

وتماشيا مع ما تم ذكره وعلى ضوء النتائج المتواصل إليها أسرد الباحثان توصيات تمثلت في :

- ضرورة محافظة مدقق الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات،
- الحفاظ على استقلالية المراجع الذهنية والظاهرية،
- التدريب والتعليم المستمر لفريق العمل ومواكبة التطورات.

6- دراسة ولد باحمو سمير و هيري، آسيا (ولد باحمو وهيري، 2020) بعنوان:

الالتزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي

هدفت هذه الدراسة الى إستطلاع مدى إدراك مستخدمي تقرير مدقق الحسابات بأهمية فعالية جودة التدقيق من خلال الالتزام بأخلاقيات المهنة، حيث أجرى الباحثان دراستهما على عينة من المحاسبين وأصحاب العلاقة بتقرير مدقق الحسابات بالإعتماد على عبارات الاستبيان مكونة 46 عبارة موزعة على 144 مفردة، وتمت معالجة نتائج الاستقصاء بإستخدام البرنامج الاحصائي SPSS والتي خلصت الى أن:

إهتمام المدقق الخارجي بمهنته بمثابة محفز يزيد من عدد العملاء

المدقق الخارجي يلتزم بالأخلاقيات المهنية المتمثلة في العدل عند تقديم المعلومات المهمة

وإستنادا لما سبق من النتائج قدم الباحثان توصيات تمثلت في ضرورة تنمية وعي المدققين المتأنية من تقاريرهم وبالتالي ضمان بلوغ أعلى مستويات الفعالية.

ومن زاوية أخرى ضرورة تبني الأخلاقيات الحميدة السائدة في المجتمع الجزائري .

07- دراسة نجلاء سادة حسون الربيعي و نجاة حميد صخر (نجلاء سادة و نجاة حميد، 2020) بعنوان:

دور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق،

حيث هدفت الدراسة الى تقديم نظري في أخلاقيات مهنة التدقيق مع إستعراض لدور تلك الأخلاقيات في تحقيق وتعزيز جودة التدقيق لمراقبي الحسابات العاملين في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق، ولتحقيق أهداف الدراسة عمد الباحثان الى إعداد إستبانة شملت 25 فقرة والاعتماد على برنامج SPSS تم تحليلها والحصول على النتائج التالية:

هناك إلتزام مرتفع من مراقب الحسابات في العراق بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق ساهم في تحقيق جودة التدقيق

لا تساهم قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق المعتمدة بالعراق في تحقيق الرفاهية الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع بشكل كامل

هناك قصور نسبي في التزام مراقبي الحسابات في العراق بالسرية وعدم إفشاء أسرار العميل دون تصريح منه أو بموجب متطلبات قانونية.

وتأسيساً على ما سبق قدم الباحثان توصيات نسردها أبرزها في هذه النقاط:
تفعيل دور لجان المراقبة في مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لأداء دورها الرقابي على كافة جوانب التدقيق ولاسيما الحد من التأثيرات السلبية للأطراف المستفيدة على عمليات التدقيق.
ضرورة الإهتمام ببعد المتطلبات المهنية من خلال وضع السياسات والإجراءات التي تؤكد وتلزم المدقق بالالتزام بمبادئ الاستقلالية الموضوعية.

8- دراسة طرابلسي سليم وطواف فاتح (طرابلسي وطواف، 2020)، بعنوان:

أثر التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات وآداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر-دراسة ميدانية،
هدفت هذه الدراسة الى أخلاقيات وآداب مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر التي تضمنتها الاصلاحات الحديثة للمهنة ومدى التزام المراجعين الخارجيين بها، وتأثيرها على جودة خدمات المراجعة المقدمة ، ولتحقيق ذلك تمت دراسة ميدانية بتوزيع إستمارة إستبيان شملت عدد من محافظي الحسابات والاستشاريين والأكاديميين مع إستخدام برنامج SPSS لتحليل البيانات وإختبار الفرضيات وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية:
أخلاقيات مهنة المراجعة تمثل خطوطاً توجيهية للمراجعين في أداء أعمالهم،
جودة المراجعة تتحقق من خلال التزام محافظ الحسابات بكل من معايير المراجعة المهنية المتعارف عليها،
التزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات وآداب المهنة ساهم بصورة كبيرة في تحسين جودة خدمات المراجعة.

9- دراسة مفروم برودي و مراكشي عبد الحميد (مفروم و مراكشي، 2019)، بعنوان:

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر-دراسة ميدانية،
هدفت الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة الخارجية للحسابات من وجهة نظر مجموعة من محافظي الحسابات لولاية الجنوب الجزائري، وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية بعد التحليل الإحصائي للبيانات المتعلقة بأراء أفراد العينة بواسطة برنامج SPSS الى أنه: .
يتفق أفراد العينة الى أن التأهيل العلمي لفريق المراجعة وخبرته المهنية وإلمامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها تؤثر إيجاباً على جودة المراجعة ، وأن دور المنظمات الوطنية والمهنية في الإشراف والرقابة على مهنة المراجعة يؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة.

في حين الباحثان قدما توصيات على ضوء النتائج المتول إليها:

تطبيق مراجعة النظر، وهي عملية تهدف الى قياس ومراقبة مدى جودة عملية المراجعة من قبل مكاتب المراجعة لبعضها البعض، وتتولى هذه المهمة مكاتب المراجعة المصنفة جهويا في أعلى درجات تصنيف الجودة.

10- دراسة تليلي طارق وهواري سويدي (تليلي وهواري، 2019) بعنوان:

محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية

هدفت الى تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة المدققين الخارجيين في الجزائر، وتم تحديد 46 عنصرا صنف الى ثلاث مجموعات تشمل خصائص كل من المدقق الخارجي ومكتبه، خصائص مهمة التدقيق الخارجي، وخصائص بيئة التدقيق، قصد تحقيق أهداف الدراسة، وتم اختبار فرضيات البحث من خلال برنامج SPSS لعينة عشوائية بالاعتماد على الاستبيان، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

ضرورة استقلالية المدققين شكليا في المظهر وذهنيا في المجهر، كما أن بعض العينات أظهرت الى أن كبر حجم مكتب التدقيق أو إرتباطه بمكتب تدقيق عالي لا تعتبر محددا لجودة التدقيق، في حين أن بعض من أفراد العينة يرون أن جودة التدقيق تتجسد فعليا وتتحقق عمليا عند إنجاز مهام التدقيق بالجودة المطلوبة في كل مراحلها.

وقدمت الدراسة توصيات تمثلت في:

التأكيد على أهمية تحقيق الجودة في خدمة التدقيق الخارجي لمختلف الأطراف المستفيدة منها من خلال تفعيل الاتصال في بيئة التدقيق في الجزائر

ضرورة تبني مكاتب التدقيق في الجزائر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق التي تقدمها بالتوازي مع تفعيل دور لجنة الرقابة على الجودة.

11- دراسة بن يحي علي وخبيطي خضير (بن يحي وخبيطي، 2018) بعنوان:

بعنوان تطور التدقيق الخارجي كآلية لتفعيل الحوكمة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018،

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على تطور التدقيق الخارجي في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 الى 2018 من خلال دراسة وتحليل لأهم القوانين والتنظيمات الصادرة خلال هذه الفترة والتأكد من العلاقة بين هذا التطور وتجسيد مبادئ الحوكمة على أرض الواقع، وقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي للوصول الى أهداف الدراسة والتي تمثلت في:

- التعرف على الاطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر من خلال عرض أهم النصوص القانونية والتنظيمات المتعلقة بالمراجعة،

- دراسة المعايير المحلية المتعلقة بالتدقيق،

- بحث العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق وتفعيل الحوكمة

ومن التوصيات التي خرج بها الباحثان هي:

- ضرورة الالتزام بالقوانين والنصوص التنظيمية وكذا المعايير المتعلقة بالتدقيق عند ممارسة المدقق الخارجي لمهنته،

- عقد دورات تكوينية لفائدة المهنيين لاسيما فيما يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق وتشجيع الالتزام بها،

- ضرورة إصدار قوانين ومبادئ وطنية لإرساء حوكمة الشركات بما يتلاءم والبيئة الجزائرية،
- إنشاء لجنة خاصة هدفها التأكد من مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمبادئ الحوكمة.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Selly Puspita, Made, & Selly Puspita Sari end Made Sudarma end Wuryan Andayani

Wuryan, 2021) بعنوان:

The effect of auditors' competence and moral reasoning towards audit quality with audit time budget as moderating

كما تعد هذه الدراسة مهمة لأن مستخدمي البيانات المالية يمنحون الثقة لمراجعي الحسابات في تقديم المعلومات في شكل تقارير وآراء حول عمليات التدقيق التي تم إجراؤها، بحيث أن جودة المراجعة الناتجة يجب أن تتوافق مع أحكام معايير المراجعة، واستخدم في هذه الدراسة تقنية جمع البيانات عن طريق الاستبانة لفئات معينة تمثلت جميع المراجعين الداخليين لهيئة تفتيش مدينة مالانج ومدينة باتو في جاو الشرقية، مع استخدام تحليل الانحدار المعتدل، ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن متغير الكفاءة له تأثير إيجابي على جودة المراجعة، أي بمعنى أن كلما ارتفعت كفاءة التدقيق، ارتفعت جودة التدقيق إضافة إلى ذلك أظهرت النتائج أن المنطق الأخلاقي له تأثير إيجابي على جودة التدقيق.

2- دراسة (Arfiansyah, ZefArfiansyah, ZefArfiansyah, 2020) بعنوان:

Auditor Competence, Independence And Workload And Their Impact On Audit Quality

وتهدف هذه الدراسة إلى قياس بعض المؤشرات التي تحدد جودة عمليات المراجعة الصادرة عن المعهد الأندونيسي للمحاسبين القانونيين ومن بين هذه المؤشرات هي كفاءة المدقق والاستقلال وعبء العمل، ومن بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي:

أن استقلالية الموظفين المحترفين وعبء عملهم هي التي تؤثر على جودة عمليات تدقيق المشاركة، كما يظهر الاستقلال الذي يتم قياسه من خلال الدخل، أنه كلما زاد الدخل زاد عدد المراجعين المستقلين الذين يقومون بعمليات التدقيق التي تؤدي إلى تحسين جودة التدقيق.

3- دراسة (Todorovic, 2018) Todorovic Zoran بعنوان:

APPLICATION OF THE ETHICS CODE AND RULES OF PROFESSIONAL CONDUCT OF ACCOUNTS AND AUDITORS

حيث هدفت هذه الدراسة إلى تبيان المهمة الأساسية للمحاسبين والمراجعين في جمع المعلومات وترتيبها وتقديمها إلى الأطراف المعنية في شكل تقارير محاسبية أو تدقيق، يعد إعداد التقارير المالية الموثوقة والشفافية والذي يؤدي إلى عرض حقيقي وعادل للأداء المالي للشركات، عاملا مهما في تحديد موثوقية النظام المالي وإستقراره، كما أن المستوى العالي من الثقة في جودة المعلومات الواردة في البيانات المالية يزيد من أمن المستثمرين، ويشجع الاستثمارات الجديدة، ويسرع التدفقات المالية والتجارية.

وخلصت الدراسة الى النتائج التالية:

-تمثل اللوائح المهنية والقانونية الحد الأدنى من معايير السلوك، ليس فقط للمحاسبين المحترفين ولكن لجميع المشاركين في عملية ضمان جودة التقارير المالية،
-وجود مجال كبير للحكم في اللوائح المحاسبية، فغالبا ما يتم اتخاذ القرارات في المواقف التي لا تكون فيها القواعد واضحة بدرجة كافية، كما أن الخط الفاصل بين ما هو مقبول وما هو غير مقبول ليس من السهل دائما سحبه، وتعتبر المحاسبة واحدة من المهن الأكثر تطلبا من الناحية الأخلاقية.

ثالثا: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة:

1- أوجه التشابه:

تتفق هذه الدراسة مع الدراسات التي أشرنا لها في جملة من النقاط نذكر منها:
أن جميع الدراسات تهدف الى التعرف على العوامل المؤثرة أو التي لها أثر في جودة التدقيق الخارجي،
لا توجد إختلافات جوهرية بين آراء الأطراف القائمة على عملية التدقيق،
السلوك المهني أو الاخلاقي هو أهم المظاهر التي تبنتها جميع الدراسات للإستدلال على جودة التدقيق،
تشابه جميع الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية من حيث أداة تجميع المعطيات بالاعتماد على الاستبانة وتحليلها.
الفئة المدروسة في جميع الدراسات هم مدققي الحسابات (خبراء محاسبين ومحافظي حسابات) بإعتبارهما عنصرا البحث.

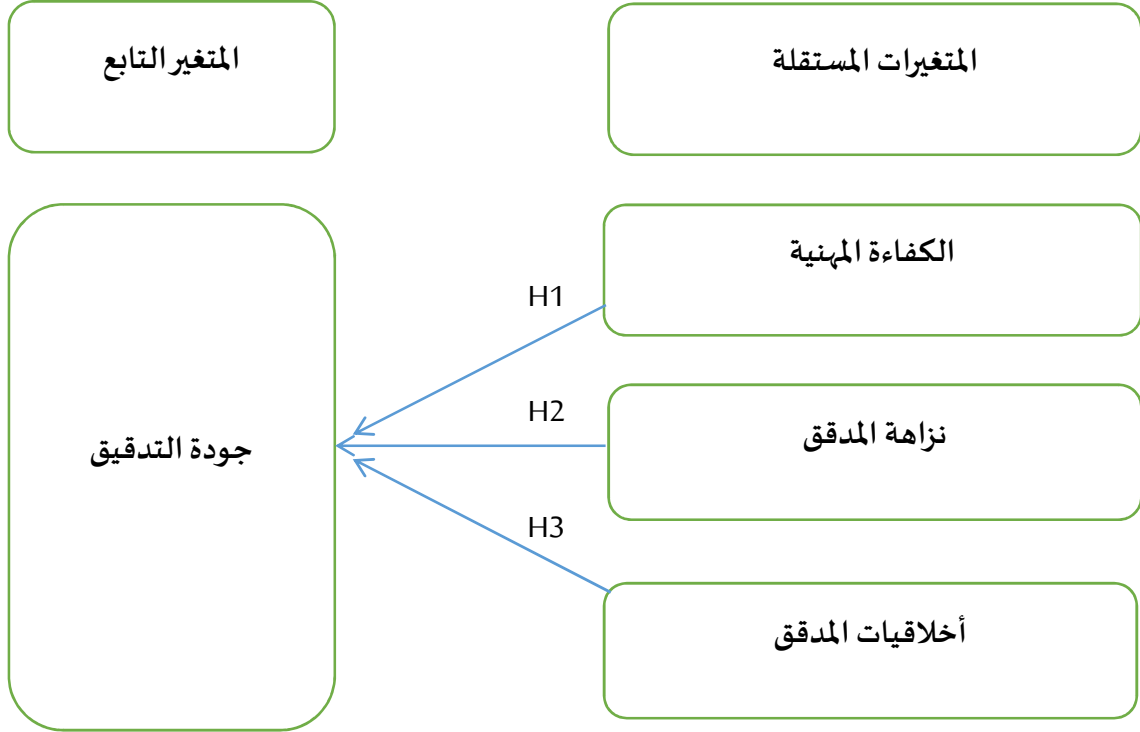
2- أوجه الاختلاف:

ما يميز دراستنا عن سابقتها هو أنها المت بركائز المدقق، حيث تميزت بجمل ثلاث متغيرات دفعة واحدة وتبيان مدى أثرها في جودة التدقيق الخارجي، في حين أن معظم الدراسات السابقة ركزت على الجانب الاخلاقي للمدقق أو العلمي كل على حدى ومساهمة في تحقيق جودة التدقيق.
إعتبرت بعض الدراسات أن التأهيل العلمي والكفاءة كفيلا بتحقيق الجودة بغض النظر عن الاخلاق،
كما أن النزاهة في بعض الدراسات تعتبر عمود الاخلاق التي تكفل بتحقيق نتائج مرجوة من تقارير المدققين،
الدراسات السابقة سعت الى ضرورة التشديد في القوانين والاهتمام بالكفاءة والتعليم لضمان تحسين النتائج، في حين أن الدراسة الحالية إعتبرت أن القوانين والمتغيرات عنصرا متلازمان يكمل بعضهما البعض،
توصلت دراستنا الى أن هناك ارتباط قوي بين جميع متغيرات الدراسة بدون التغاضي عن إحداها وخاصة الكفاءة والنزاهة والاخلاق إضافة الى التأهيل العلمي المستمر، من أجل تحقيق جودة تدقيق عالية يمكن أن تبني عليها النتائج المرجوة.

3- المخطط النظري للدراسة:

من أجل التحقق في صحة نتائج الدراسات السابقة والحالية، وكذا التفصيل أكثر في الموضوع محل الدراسة، والاجابة عن الإشكالية الرئيسية المطروحة وإختبار صحة فرضياتها، عمدنا الى تصميم نموذج للدراسة إنطلاقا من نماذج سابقة للدراسات وما يميزها عن الدراسة الحالية.

شكل رقم (1-1): يوضح النموذج النظري للدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على الدراسات السابقة

- من خلال النموذج أعلاه يمكن طرح الفرضية الرئيسة التالية:
- تؤثر كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المدقق إيجاباً في جودة التدقيق الخارجي
- ومن خلال الفرضية العامة للدراسة يمكن إستنباط ثلاث فرضيات فرعية:
- H1: تؤثر أخلاقيات المدقق إيجاباً في تحسين جودة التدقيق الخارجي
- H2: تؤثر كفاءة المدقق إيجاباً في تحسين جودة التدقيق الخارجي.
- H3: تؤثر نزاهة المدقق إيجاباً في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

خلاصة الفصل الأول:

ناقشنا في هذا الفصل جودة التدقيق والعوامل التي تتأثر بها، إنطلاقاً من مدققي الحسابات وصولاً إلى العوامل الخارجية الأخرى.

كما تم التطرق إلى مفاهيم عامة حول التدقيق وأهميته التي أضحت جميع المنظمات سواء منها العالمية والمحلية تولي اهتماماً بالغاً لهاته الأخير، مع إبراز أهم القوانين التي تحكم ممتني مهنة التدقيق معرجين حول كيفية تعيينهم وعزلهم، إضافة إلى المهام الموكلة لهم وما لهم من حقوق وعليهم واجبات ومسؤوليات. وتوصلنا في ضوء هذا الفصل إلى أن العوامل المرتبطة والمؤثرة في شخص المدقق لها دور فعال في الرفع من جودة التدقيق الخارجي.

وعلى هذا الأساس سوف يخصص الفصل الثاني لمناقشة جودة التدقيق الخارجي في الجزائر من خلال مدى الأثر الناتج عن مدققي الحسابات (خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات).

الفصل الثاني

المجتمع والاطار المنهجي للدراسة

~ ~ ~

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول الى الجانب النظري من الدراسة، وذلك من خلال عرض الأدبيات النظرية عن التدقيق الخارجي وجودته ومختلف العوامل المؤثرة في المدقق الخارجي مروراً بتسليط الضوء على الدراسات السابقة التي تناولت جوانب من الموضوع، سنتطرق في هذا الفصل الى المجتمع والإطار المنهجي للدراسة الميدانية. حيث أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تمارس من مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ملتزمين بالمعايير المنصوص عليها في التشريعات والتنظيمات التي وضعتها الدولة الجزائرية والمنظمات الدولية لهاته المهنة.

لذا سنحاول في هذه الدراسة الى التعرف على المجتمع وعينة الدراسة ، ومختلف الطرق والأدوات المعتمدة في جمع البيانات والتحليل الاحصائي لها، وصولاً الى عرض النتائج وتفسيرها، وذلك بغرض إختبار صحة الفرضيات والمستمدة أساساً من الفكر النظري لموضوع الدراسة، والذي نحاول من خلاله معرفة وتحديد طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة للدراسة المتمثلة في كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المدقق الخارجي والمتغير التابع ألا وهو جودة التدقيق الخارجي.

وحصرت هذه الدراسة في قسمين أساسيين تمثلا في:

-الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة

-عرض النتائج وإختبار نموذج الدراسة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة:

سيتم ضمن هذا الإطار التطرق إلى جانبين أساسيين وذلك وفقا للترتيب التالي:

-الجانب الأول: خصص للتعريف بالطريقة المتبعة في بناء الدراسة.

-الجانب الثاني: يتضمن تحديد الأدوات والبرامج وكذا الأساليب الإحصائية المتبعة في المعالجة الإحصائية للدراسة.

أولا: الطريقة المستخدمة في الدراسة:

يتناول هذا الجانب الطريقة المتبعة في الدراسة والتي تتضمن التعريف بمجتمع الدراسة والعينة المختارة منه، كما يتضمن التعريف بمتغيرات الدراسة ومصادر البيانات.

1-مجتمع وعينة الدراسة:

تستلزم هذه الدراسة كغيرها من الدراسات وجود مجتمع وعينة محددين لتطبيق الدراسة عليها، وقد تمثل مجتمع وعينة الدراسة الحالية في:

أ-مجتمع الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أثر كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المدقق على جودة التدقيق الخارجي وبغرض تحقيق هذا الهدف تم اختيار مجتمع للدراسة والذي يمكن تعريفه بجميع العناصر المتعلقة بالظاهرة المدروسة، حيث يتكون المجتمع المختار لتطبيق هذه الدراسة من فئة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بالجنوب الشرقي للجزائر (ولايات ورقلة، الوادي وإيليزي)، حيث أن حجم مجتمع الدراسة قدر بـ 94 فرد حسب إحصائيات وتعداد الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

ب- عينة الدراسة

تعرف عينة الدراسة بأنها المجموعة الجزئية من أفراد المجتمع الكلي للدراسة والتي يتم إجراء الدراسة عليها فعليا للتمكن من تعميم نتائجها على باقي أفراد المجتمع الكلي الذي أخذت منه. فبالنسبة للدراسة الحالية فقد اقتصر إجراءاتها على عينة مكونة من ثمانون (80) خبير محاسب ومحافظي الحسابات، حيث تم اختيارهم بصفة عشوائية.

2- متغيرات الدراسة ومصادر البيانات:

سيتم ضمن هذا العنصر التطرق إلى التعريف بمتغيرات الدراسة، إضافة إلى عرض مصادر البيانات التي تم الاعتماد عليها في بناء الدراسة.

أ- التعريف بمتغيرات الدراسة:

شملت الدراسة الحالية عدة متغيرات والتي تم اختيارها بناء على ما تناولته بعض الدراسات السابقة، وتتمثل هذه المتغيرات في:

* المتغير التابع: ويتمثل في: جودة التدقيق الخارجي.

* المتغيرات المستقلة: تتمثل في: كفاءة المدقق، نزاهة المدقق وأخلاقيات المدقق.

ب: مصادر البيانات

بغرض جمع البيانات اللازمة للدراسة تم اللجوء إلى استعمال عدة مصادر مختلفة أولية وأخرى ثانوية، وهي تتمثل فيما يلي:

* **المصادر الأولية:** تتعلق المصادر الأولية المعتمدة في الدراسة بالجانب العملي والمتمثلة في:

- الاستبيان: فقصده الحصول على البيانات اللازمة للدراسة وجمعها من مصادرها الأولية تم توزيع استمارات استبيان على أفراد عينة الدراسة، ومن ثم تفريغها ومعالجتها باستخدام برنامج (SPSS V26) وبعض الأدوات الإحصائية للتوصل إلى نتائج الدراسة.

* **المصادر الثانوية:** تتعلق المصادر الثانوية المعتمدة في الدراسة بالجانب النظري، والمتمثلة في:

كل ما هو متوفر من مراجع متنوعة حول موضوع الدراسة سواء كانت ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة، حيث أنها شملت: المقالات العلمية العربية وأيضا الأجنبية، المؤتمرات العلمية، الكتب المطبوعة والإلكترونية وكذا المراسيم والقوانين بالإضافة إلى الأطروحات والرسائل العلمية المنشورة وغير المنشورة، وكذا الدراسات السابقة التي عالجت نفس موضوع الدراسة أو إحدى جوانبه.

ثانيا: الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا الجانب عرض الأدوات والبرامج والأساليب الإحصائية المستعملة في الدراسة وهو يشمل قسمين، تم في القسم الأول التطرق إلى الأداة الرئيسية التي تم اعتمادها في جمع البيانات اللازمة للدراسة، أما القسم الثاني فقد تم فيه التعريف بالبرامج والأساليب التي استخدمت في معالجة الدراسة إحصائيا.

1.. الأدوات المستعملة في الدراسة

سيتم ضمن هذا العنصر التعريف بالأداة التي تم اعتمادها لجمع بيانات الدراسة، بالإضافة إلى التعرف على كيفية إعدادها وما تحتويه من محاور كما سيتم التأكد من الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

أ- **الاستبيان:** تماشيا مع طبيعة الدراسة وأهدافها وكذا المنهج المتبع، فقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة للدراسة، وتم تصميمه انطلاقا من المزج بين الاستبيانات المستخدمة في بعض من الدراسات السابقة وذلك من خلال استخلاص الأسئلة الأكثر ملائمة للدراسة الحالية لتنسجم مع فرضياتها وأهدافها.

تم إعداد أسئلة استمارة الاستبيان بناء على مقياس ليكارت (Likert) الخماسي كمعيار محدد لدرجة موافقة أو عدم موافقة أفراد العينة المبحوثة على الخيارات المحددة حول أسئلة الاستبيان، وقد تم إعطاء رمز لكل درجة من درجات سلم المقياس كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-1): ترميز مقياس ليكارت الخماسي

الدرجة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الرمز	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب

الفصل الثاني : المجتمع والاطار المنهجي للدراسة

بعد تحديد وصياغة أسئلة الاستبيان تم توزيع 80 استمارة استبيان على أفراد عينة الدراسة عشوائياً، واسترجعت 75 وتم قبول 72 صالحة للدراسة والتحليل ، حيث تم استبعاد ثلاث استمارات ، وهو ما يبينه الجدول أدناه.

الجدول رقم (2-2): تصنيف الاستبيانات

الاستبيانات المقبولة		الاستبيانات المستبعدة		الاستبيانات المسترجعة		الاستبيانات الموزعة	
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد
90%	72	3.75 %	03	93.75%	75	100	80

المصدر: من إعداد الطالب

ب-محاور الاستبيان:

يحتوي الاستبيان المعتمد في هذه الدراسة على ثلاثة (03) محاور أساسية، والتي يمكن تقسيمها الى قسمين هما:
 -القسم الأول: يشمل على محور واحد (المحور الأول) والذي تم تخصيصه للبيانات الشخصية (المعلومات الخاصة) لأفراد العينة المدروسة، والمتكون من خمس(05)عناصر تتمثل في: الجنس، العمر، المؤهل العلمي والخبرة المهنية والوظيفة.

-القسم الثاني: يشمل على محورين يتعلقان بمتغيرات الدراسة (المحور الثاني والثالث) بحيث يتضمن كل محور مجموعة من الأسئلة.

ويمكن توضيح ذلك التقسيم على النحو التالي:

*المحور الثاني: خصص للمتغيرات المستقلة والمعبر عنها بثلاثة (03) متغيرات، ويتكون هذا المحور من ستة عشر(16) سؤال مقسمة بالشكل التالي:

-المتغير المستقل الأول: كفاءة المدقق ويتضمن تسعة (09) أسئلة.

-المتغير المستقل الثاني: نزاهة المدقق والمتضمن أربعة (04) أسئلة.

-المتغير المستقل الثالث: أخلاقيات المدقق والذي تضمن ثلاثة (03) أسئلة.

*المحور الثالث خصص للمتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي والمتضمن سبعة (07) أسئلة .

والجدول رقم (2-3) أدناه يوضح أسئلة (فقرات) محاور الاستبيان مصنفة وفقاً لتبعية كل سؤال للمتغير، مع الإشارة إلى مصدر كل سؤال.

الجدول رقم(2-3): فقرات الاستبيان ومصادرها

المتغيرات	عدد الاسئلة	المصدر
الكفاءة المهنية للمدقق	09	باحو سميروهييري آسيا-2020
نزاهة المدقق	04	بن دوية منصور-2023
أخلاقيات المدقق	03	EliS Mediawati 2023
جودة التدقيق الخارجي	07	مالطي سناء والمبارك محمد 2020

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة

ج- ثبات وصدق الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان هو أن يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، وقصد التأكد من مصداقية الاستبيان المعتمد في جمع بيانات الدراسة كمقياس لمتغيراتها، تم القيام بإجراء اختبار لقياس مدى ثبات فقراته وهو اختبار ألفا كرونباخ (α) (*Alpha Cronbach*)، ويشترط في هذا الاختبار أن تكون قيمة المعامل ألفا كرونباخ محصورة ما بين (0) و(1) على أن تكون أدنى قيمة دالة على وجود الثبات في الاستبيان هي القيمة 0.60 حسب (Roninson et al, 1991)، ذلك على اعتبار أنه كلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد (1) كلما زاد ثبات فقرات الاستبيان.

فالنسبة للدراسة الحالية فقد أظهرت النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجدول رقم (4-2) أن قيمة المعامل ألفا كرونباخ (α) للاستبيان ككل تساوي 0.860 ، وهي قيمة مقبولة جدا كونها تفوق العتبة وهذا ما يشير إلى ثبات الاستبيان المعتمد في هذه الدراسة.

أما عن معامل صدق الاستبيان فهو المقياس الذي يمكن من خلاله التأكد من أن الاستبيان الذي تم اعتماده يتضمن أسئلة ملائمة وذات صلة بموضوع الدراسة، ويمكن الحصول على هذا المعامل عن طريق إدخال الجذر التربيعي على قيمة المعامل ألفا كرونباخ.

فبالنسبة للدراسة الحالية فيشير الجدول رقم (4-2) إلى نتائج معامل صدق الاستبيان حيث يظهر أن قيمته تساوي 0.927، وهذا ما يدل على الاتساق الداخلي لكافة أسئلة محاور استبيان الدراسة.

الجدول رقم (4-2): نتائج اختبار صدق وثبات الاستبيان

معامل الصدق	قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	الاستبيان
0.927	0.860	23	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

2- البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

شمل هذا العنصر التعريف بالمعالجات الإحصائية المستعملة في الدراسة من برامج وأساليب إحصائية مختلفة، والمتمثلة في:

أ- البرامج المستخدمة في الدراسة:

يهدف دراسة وتحليل بيانات الدراسة فقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي "SPSS.V 26" في تفريغ ومعالجة تلك البيانات إحصائيا.

ب- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تعتبر الأساليب الإحصائية عن مجموعة الإجراءات والعمليات والاختبارات التي يتم استخدامها في معالجة الدراسة إحصائيا.

ولتحقيق أهداف الدراسة الحالية واختبار فرضياتها تم إجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

*معامل ألفا كرونباخ (*Alpha Cronbach*): وهو ما يعرف بمعامل الثبات وقد تم استخدامه بغرض تقدير مدى ثبات وصدق استبيان الدراسة.

*التكرارات والنسب المئوية: وتعرف أيضا بالجداول التكرارية وتم اعتمادها لوصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

*المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: استخدمت من أجل وصف وتشخيص إجابات أفراد عينة الدراسة حول محاور الاستبيان.

*معامل الارتباط بيرسون (*Le Coefficient de Corrélation Pearson*): وذلك بهدف التحقق من وجود علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة.

*نموذج الانحدار الخطي المتعدد (*Multipe linear regression model*): بحيث تقوم فكرة هذا النموذج على دراسة أثر عدة متغيرات مستقلة والمتمثلة في هذه الدراسة على كفاءة المدقق ونزاهته وأخلاقياته والمتغير التابع الوحيد جودة التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة واختبار نموذج الدراسة:

بعد التعرف على الاطار المنهجي للدراسة الميدانية في الجزء الأول من هذا القسم، وتوضيح الأدوات المستخدمة في التحليل الإحصائي، مع توزيع أفراد عينة الدراسة، سوف نقوم في هذا الجزء باختبار فرضيات الدراسة أو نفياً وعرض النتائج المتوصل إليها، وللتحليل أكثر قسمنا هذا الجزء الى قسمين هما:

القسم الأول: تم فيه التطرق إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها.

القسم الثاني: تم فيه اختبار النموذج النظري للدراسة وفرضياته بناء على نتائج المعالجة الإحصائية لاختبار الانحدار الخطي المتعدد.

أولاً: عرض نتائج الدراسة:

يحتوي هذا الجانب على عنصرين، حيث تمثل العنصر الأول في تحديد اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة، بينما تمثل العنصر الثاني في التحليل الوصفي لمحاور الدراسة مع تفسير نتائجها.

1. اتجاه إجابات عينة الدراسة

يهدف معرفة اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول أسئلة محاور الاستبيان فقد تم تحديد المتوسطات الحسابية لدرجات مقياس ليكارت الخماسي المطبق في استبيان الدراسة وحصرها ضمن مجالات الاجابة كما يلي:
-حساب المدى : وفقاً للمعادلة التالية:

المدى = الحد الأعلى - الحد الأدنى

أي المدى = 5-1 = 4

ومن هنا يمكننا حساب طول الفئة وفقا للمعادلة التالية: طول الفئة = $0.8 = 5/4$

إذن بإضافة القيمة 0.8 للحد الأدنى للمقياس فتصبح كما هو مبين بالجدول أدناه.

الجدول رقم (2-5) مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت مع تقييمها

المستوى	الرمز	مجال المتوسط الحسابي	تقييم المتوسط الحسابي
موافق بشدة	1	من 1 الى 1.79	مرتفع جدا
موافق	2	من 1.80 الى 2.69	مرتفع
محايد	3	من 2.70 الى 3.39	متوسط
غير موافق	4	من 3.40 الى 4.19	منخفض
غير موافق بشدة	5	من 4.20 الى 5	منخفض جدا

المصدر من إعداد الطالب

2. التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد العينة

تم تحليل عينة الدراسة بغية التعرف على المتغيرات الديمغرافية وكيفية توزيع افراد العينة وفقا لكل متغير كما

يلي:

أ-الجنس: لقد اعتمدنا في دراستنا على تقسيم مفردات العينة حسب الجنس إلى مجموعتين تمثلت في الذكور

والإناث، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

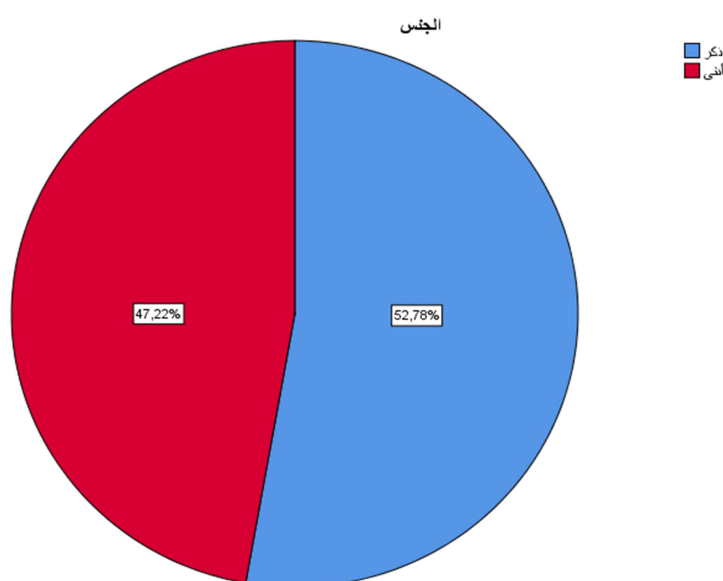
الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة التراكمية %
1	ذكر	38	52.8	52.8	52.8
2	أنثى	34	47.2	47.2	100.0
	المجموع	72	100%	100%	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال هذا الجدول أعلاه يتضح أنه من أصل 72 فرد من العينة يوجد ما نسبته 52.8% ذكورا و 47.2% إناث

ما يعني أن عملية التوظيف في هذه المهن متوازنة الى حد ما بين الذكور والإناث حسب ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم(2-1): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26

ب: السن: تم تقسيم الشرائح العمرية للعينة إلى فئات تتراوح بين (أقل من 30) و(من 30 إلى 40) و(من 40 إلى 50) وكذا (أكبر من 50) كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم(2-7): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة التراكمية %
1	(أقل من 30)	11	15.3	15.3	15.3
2	(من 30 إلى 40)	26	36.1	36.1	51.4
3	(من 40 إلى 50)	26	36.1	36.1	87.5
4	(أكبر من 50)	9	12.5	12.5	100
المجموع		72	100	100	

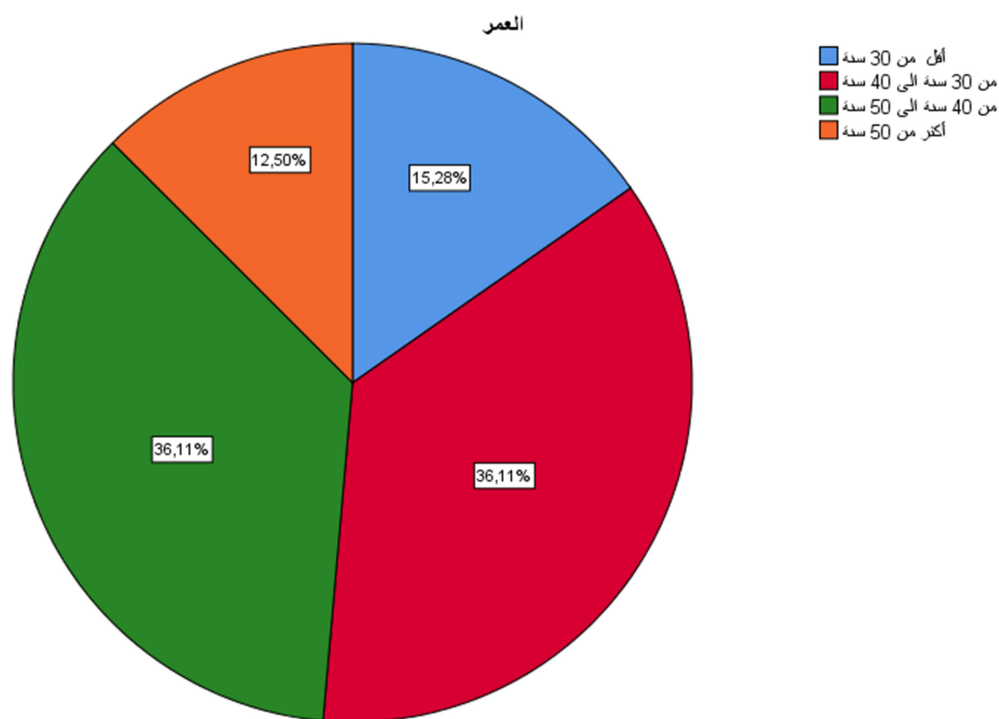
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يتضح لنا من خلال الجدول أعلاه أن أعمار عينة الدراسة تتراوح بين فئتين أساسيتين الأولى بين 30 إلى 40 سنة حيث بلغ عدد المستجوبين في هذه الفئة 26 مستجوب وهو ما يقدر بنسبة 36.1% وهو ما تعكسه كذلك الفئة الثانية من 40 إلى 50 سنة.

في حين أن الفئتين الباقيتين تمثل نسب منخفضة مقارنة بالتي سبقتها، حيث بلغ عدد المستجوبين الذين تتراوح أعمارهم أقل من 30 سنة 11 مستجوب بنسبة تقدر بـ 15.3% في حين نجد أن أصغر فئة تكمن في الفئة العمرية التي تمثل أكبر من 50 سنة بـ 9 مستجوبين ما يمثل نسبته 12.5%.

حيث يمكن إرجاع السبب الى فترة التوقف عن منح الاعتماد خلال هذه السنوات الأخيرة وكذا الاجراءات التي تغيرت في الحصول على شهادتي خبير محاسب أو محافظ الحسابات، والشكل الموالي يبين توزيع أفراد العينة.

الشكل رقم (2-2): توزيع أفراد العينة حسب السن



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26

ج: المؤهل العلمي: تم تقسيم عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي: ليسانس ، ماستر أو دراسات عليا، وهو يوضح الجدول الموالي:

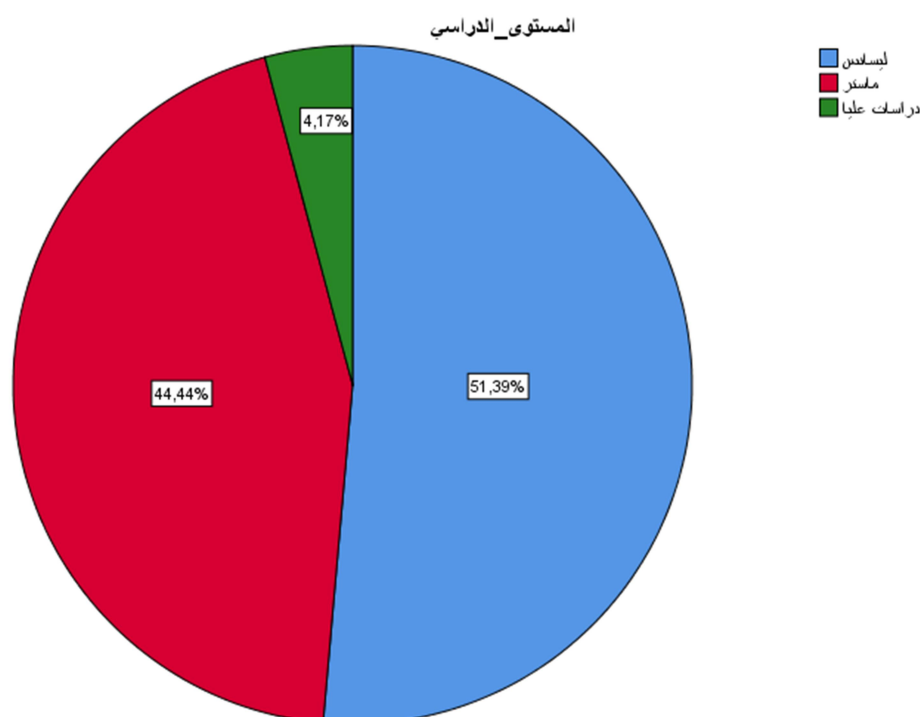
الجدول رقم (2-8): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة التراكمية %
1	ليسانس	37	51.4	51.4	51.4
2	ماستر	32	44.4	44.4	95.8
3	دراسات عليا	3	4.2	4.2	100
	المجموع	72	100	100	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

ومن أجل التوضيح أكثر نمثل الجدول أعلاه في الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول أعلاه يتضح بأن حوال 51.4 % من أفراد العينة متحصلين على شهادة الليسانس وهو الحد الأدنى المطلوب لممارسة المهنة ويلمها الماجستير 44.4 % ثم دراسات عليا بنسبة منخفضة قدرة ب 4.2 %، حيث يعكس هذا المؤشر ويدل على أنه تم الاجابة على أسئلة الاستبيان وهذا ما من شأنه يعزز الثقة في إجاباتهم وكذا الاعتماد عليها في التحليل.

د: سنوات الخبرة: تم تقسيم مفردات العينة حسب سنوات الخبرة إلى الفئات التالية: أقل من 05 سنوات، من 05 إلى 10 سنوات، من 10 سنوات إلى 15 سنوات، من 15 سنة الى 20 سنة ومن 20 سنة فأكثر، كما هو موضح في الجدول التالي:

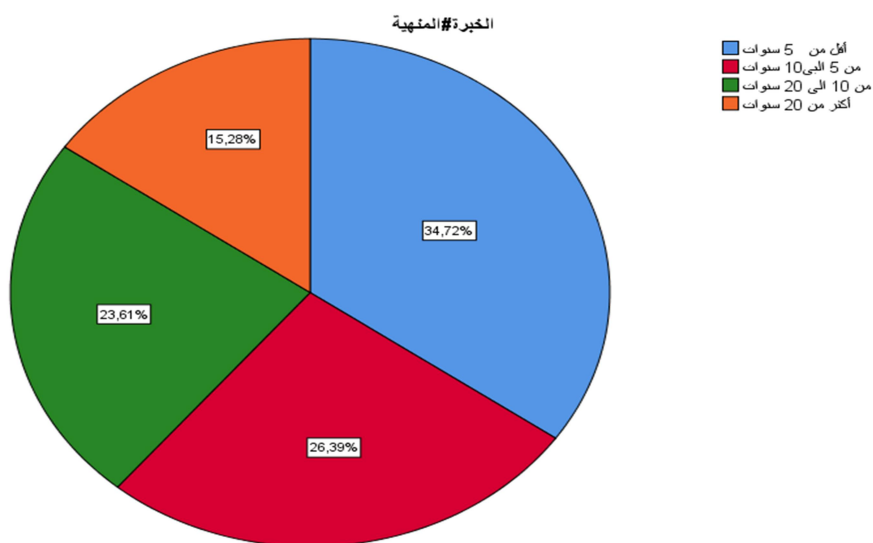
الجدول رقم (2-9): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبر

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة المتراكمة %
1	اقل من 05 سنوات	25	34.7	34.7	34.7
2	من 05 إلى 10 سنوات	19	26.4	26.4	61.1
3	من 10 إلى 20 سنوات	17	23.6	23.6	84.7
4	أكثر من 20 سنة	11	15.3	15.3	100
	المجموع	72	100	100	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

و من أجل التوضيح أكثر نمثل الجدول بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق لأفراد عينة الدراسة قد تركزت خبرتهم لعدد السنوات الأقل من 05 سنوات في مجال التدقيق، حيث قدرت نسبتها بـ 34.7 % وتلها عدد السنوات المنحصرة بين 5 سنوات إلى 10 سنوات وقدرت نسبتها بـ 26.40% وتأتي بعدها الفئة المنحصرة بين 10 إلى 20 سنة بنسبة 23.60% بينما تحصلت فئة عدد سنوات الخبرة الأكثر من 20 سنة على نسبة 15.30%، ويتضح من خلال المؤشرات أن أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة في المجال قد تحصلوا على أقل نسبة وهذا راجع ربما إلى تجديد الفئة العمرية الناشطة في مجال التدقيق بعد صدور المراسيم والقوانين التي تحدد كيفية الحصول على شهادة التأهيل لممارسة مهنة التدقيق. هـ: الوظيفة: تم تقسيم مفردات العينة إلى فئتين ينشطان في مجال التدقيق هما: خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والجدول والشكل المواليين يوضحان توزيع العينة محل الدراسة حسب كل وظيفة:

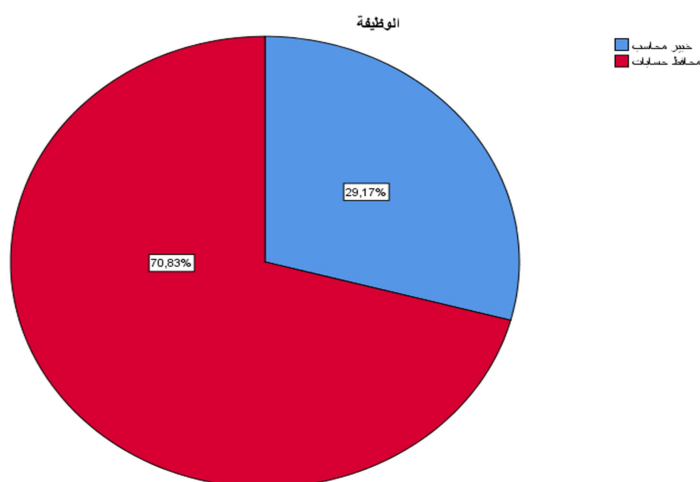
الجدول رقم (2-10): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الرقم	البيان	التكرارات	النسبة %	النسبة المؤكدة %	النسبة المتراكمة %
1	خبير محاسب	21	29.2	29.2	29.2
2	محافظ حسابات	51	70.8	70.8	100
	المجموع	72	100	100	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

و من أجل التوضيح أكثر نمثل الجدول بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS V26

بتضح من الجدول أعلاه أن أغلب الفئة المستجوبة يمارسون مهنة محافظ الحسابات، حيث بلغ عددهم 51 مستقصي أي ما يقدر بنسبة 70.8% في حين بلغ عدد المستجوبين الذين يمارسون مهنة خبير محاسب 21 أي ما يعادل نسبة 29.20%، حيث تعتبر هذه النتائج المسجلة مفيدة بالنسبة لموضوع الدراسة، لأن فئة محافظي الحسابات هم المخول لهم للقيام بمهام التدقيق الخارجي، أما الخبراء المحاسبون فلمهم حق ممارسة المراجعة القانونية والتعاقدية معا بصفة منفصلة وكذا تقديم الخدمات الاستشارية التعاقدية.

3- التحليل الوصفي لمحاو الاستبيان:

في هذا الجانب سوف يتم التطرق إلى عرض نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة المدروسة حول أسئلة محاور استبيان الدراسة، حيث يشمل ذلك التحليل قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وأيضا للمتغير كما يشمل أيضا التقييم الموافق لكل منها على أن يكون تقييم تلك الإجابات بناء على تقييمات مجالات المتوسط الحسابي لمقياس ليكارت المتطرق إليها مسبقا (من المنخفض جدا إلى غاية المرتفع جدا)، ومن ثم سوف يتم تفسير تلك النتائج.

أ- تحليل أسئلة (فقرات) المحور المستقل الأول: الكفاءة المهنية للمدقق:

يحتوي هذا المتغير على تسعة (09) أسئلة، وقد كانت نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال بعد تحليل إجابات أفراد العينة كالتالي:

الجدول رقم (2-11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير الكفاءة المهنية للمدقق

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الاجابات
قدرة المدقق الخارجي على تطوير عمله	1.73	0.443	مرتفع جدا
مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته	2.08	0.764	مرتفع
توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق الخارجي بعمله	2.01	1.041	مرتفع
توفر المدقق الخارجي على المؤهل العلمي المناسب للقيام بأعماله	2.00	1.048	مرتفع
قدرة المدقق الخارجي على التنبؤ المستقبلي	2.31	1.265	مرتفع
قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات مهمة في الوقت المناسب	2.48	1.210	مرتفع
توفر المدقق الخارجي على الخبرة المناسبة للقيام بأعماله	2.12	0.977	مرتفع
دراية المدقق الخارجي وإلمامه بالمعرفة التامة بأعمال التدقيق	2.12	1.060	مرتفع
قدرة المدقق الخارجي على تقديم خدمات مهنية استشارية	1.88	0.972	مرتفع
متغير الكفاءة المهنية للمدقق	2.0964	0.55859	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من الجدول أعلاه يتضح أن متوسط إجابات افراد العينة لعبارات المتغير المستقل الأول (الكفاءة المهنية للمدقق الخارجي) ظهرت في المستوى المرتفع، إذ بلغت قيمة المتوسط الحسابي لهذا المتغير ككل 2.09 وبانحراف معياري قدره 0.55، وهذا ما يعبر عن وجود موافقة أو رضى حول قدرة المدققين على تقديم معلومات في الوقت المناسب مع إلمامهم بكل خبايا المحاسبة، في حين يمكننا إرجاع السبب الى الخبرة المكتسبة خلال المسار المهني وهذا ما وضحته الفقرات السابقة في هذه الدراسة.

ب-تحليل أسئلة (فقرات) المتغير المستقل الثاني: نزاهة المدقق الخارجي

يحتوي هذا المتغير على أربعة (04) فقرات، في حين أن الجدول الموالي يوضح ما أثر نزاهة المدقق على جودة التدقيق الخارجي وذلك حسب نتائج العينة محل الدراسة.

الجدول رقم (2-12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير نزاهة المدقق الخارجي

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الاجابات
عمل المدقق يتصف بالنزاهة ومعلومات محايدة وخالية من التحيز	1.84	0.744	مرتفع
الإفصاح عن التقارير المالية بشفافية	2.25	1.171	مرتفع
العدل في تقديم المعلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة.	2.37	1.155	مرتفع
عدم إفشاء السر المهني	2.04	1.067	مرتفع
متغير نزاهة المدقق	2.1285	0.65002	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يتضح من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرات التي تعبر عن نزاهة المدقق الخارجي كوحدة واحدة والمقدر بـ 2.12 و انحراف معياري بـ 0.650، وبمستوى مرتفع، يدل على أن الأعمال التي يقوم بها مدقق الحسابات مقبولة الى حد بعيد وهذا يعني أنه يتصف بالنزاهة والحيادية مراعيًا في ذلك أخلاقه المهنية والدينية وهذا ما يؤثر بالإيجاب على المردود الذي يقدمه في تحسين جودة المراجعة.

ج- تحليل أسئلة (فقرات) المتغير المستقل الثالث: أخلاقيات المدقق الخارجي

يحتوي هذا المتغير على ثلاث (03) فقرات معبرة، وكانت النتائج التي توضح أثر أخلاقيات المدقق على جودة التدقيق الخارجي كالتالي:

الجدول رقم (2-13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير أخلاقيات المدقق الخارجي

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الاجابات
الالتزام بالاستقلالية عند القيام بعمليات التدقيق	2.25	1.097	مرتفع
الالتزام بالموضوعية وتجنب التحيز اثناء عمليات التدقيق	1.90	1.009	مرتفع
اظهار الشك المهني من خلال التقييم النقدي للأدلة أثناء عمليات التدقيق	2.01	1.041	مرتفع
متغير أخلاقيات المدقق	2.0556	0.64276	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي لفقرات المتغير المستقل الثالث (أخلاقيات المدقق الخارجي) ظهرت في المستوى المرتفع وهو ما يدل على وجود إتفاق تام بين أفراد العينة المدروسة وبمتوسط حسابي كلي: 2.05 وانحراف معياري 0.642، في حين أنهم اجمعوا على أن المدقق يتحلّى بالموضوعية والتحيز أثناء عملية التدقيق والالتزام بالاستقلالية عند القيام بعملية التدقيق وهو ما يؤثر بشكل إيجابي على تحقيق جودة التدقيق.

د- تحليل أسئلة (فقرات) المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي

يحتوي هذا المتغير على سبع (07) فقرات معبرة، وكانت النتائج التي توضح جودة التدقيق المقدمة من طرف المدقق الخارجي وهي كالتالي:

الجدول رقم (2-14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري حول متغير جودة التدقيق الخارجي

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الاجابات
يمارس المدقق الخارجي مهمته بكل موضوعية وإستقلالية	1.84	0.744	مرتفع
يستخدم المدقق الخارجي الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي	2.01	1.119	مرتفع
لا ينحاز المدقق الخارجي لأي طرف عند عملية التدقيق	2.90	1.246	متوسط
يتأكد المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على الاستمرارية	2.04	1.067	مرتفع

الفصل الثاني : المجتمع والاطار المنهجي للدراسة

مرتفع	1.041	2.01	يتأكد المدقق الخارجي من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
مرتفع	1.048	2.00	يقوم المدقق الخارجي بتوضيح الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية
مرتفع	0.934	1.97	إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة
مرتفع	0.61267	2.1131	متغير جودة التدقيق الخارجي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للفقرات ككل والمقدر بـ 2.11 وإنحراف معياري مقدر بـ 0.61، يدل على أن العوامل التي تؤثر في المدقق لها علاقة مباشرة بجودة التدقيق ، وهذا ما توضحه فقرات المتغير التابع، وتبين مدى تأثيرها على جودة التدقيق الخارجية.

في حين إتفقت عينة الدراسة على فقرة في هذا الجزء لها تأثير متوسط والمعبرة " لا ينحاز المدقق الخارجي لأي طرف عند عملية التدقيق " وهو ما يتضح من خلال المتوسط الحسابي المقدر بـ 2.90 وإنحراف معياري مقدر بـ 1.246، أي بمعنى أن الاجابة كانت بتعيين درجة محايد عن الاجابة.

ثانيا: اختبار نموذج الدراسة:

سيتم في هذا الجانب دراسة طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة للدراسة والمتغير التابع، كما سيتم التطرق إلى اختبار فرضيات الدراسة للتأكد من صحتها وذلك بناء على نتائج اختبار الانحدار الخطي المتعدد.

1. دراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة

قصد التأكد من وجود علاقة بين متغيرات الدراسة فقد تمت دراسة علاقة الارتباط بين المتغيرات المستقلة للدراسة والمتمثلة في (كفاءة المدقق ونزاهة المدقق وأخلاقيات المدقق) و المتغير التابع جودة التدقيق الخارجي حيث تم حساب معامل الارتباط بيرسون.

يقوم هذا الاختبار على أساس اختبار فرضيتين إحصائيتين هما:

H_0 : لا توجد علاقة ارتباط معنوية وذات دلالة إحصائية بين كل من (كفاءة المدقق ونزاهة المدقق وأخلاقيات المدقق) وجودة التدقيق الخارجي.

H_1 : توجد علاقة ارتباط معنوية وذات دلالة إحصائية بين كل من (كفاءة المدقق ونزاهة المدقق وأخلاقيات المدقق) وجودة التدقيق الخارجي.

الجدول رقم (2-15): علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة

الالتزام التنظيمي		المتغيرات
مستوى الدلالة الإحصائية Sig	معامل الارتباط بيرسون	كفاءة المدقق الخارجي
0.000	0.652**	

الفصل الثاني : المجتمع والاطار المنهجي للدراسة

نزاهة المدقق الخارجي	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
	0.619**	0.000
اخلاقيات المدقق الخارجي	معامل الارتباط بيرسون	مستوى الدلالة الإحصائية Sig
	0.684**	0.000

**ارتباط عند مستوى معنوية قدره 5 %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الملاحظة للجدول أعلاه يتبين لنا بأن معاملات الارتباط بين كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المدقق، وجودة التدقيق الخارجي كانت جميعها موجبة والتي تراوحت بين (0.619 و 0.684) عند مستوى معنوية (0.000) مما يدل على أن هناك علاقة ارتباط قوية بين متغيرات الدراسة. وهذا يوضح أن أي تأثير للعوامل التي يتصف بها مدقق الحسابات تؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

ومن النتائج الاحصائية الواردة في الجدول أعلاه، يتضح أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) بين مدقق الحسابات وجودة التدقيق الخارجي، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) القائمة على وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين كل من (كفاءة المدقق ونزاهة المدقق وأخلاقيات المدقق) وجودة التدقيق الخارجي

2- اختبار الفرضيات

من أجل دراسة فرضيات نموذج الدراسة واختبارها فقد تم إجراء اختبار نموذج الانحدار الخطي المتعدد للتأكد من وجود أثر للمتغيرات المستقلة (كفاءة المدقق، نزاهة المدقق، أخلاقيات المدقق) على المتغير التابع جودة التدقيق الخارجي، وللقيام بهذا الاختبار نمر بالخطوات التالية:

-الخطوة الأولى: تحديد كل من (معامل الارتباط المتعدد، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل) وذلك قصد قياس درجة العلاقة بين كل المتغيرات المستقلة والمتغير التابع في النموذج المختبر.

- الخطوة الثانية: تحديد جدول تحليل التباين (ANOVA) من أجل اختبار معنوية النموذج المعتمد وذلك بناء على نتائج اختبار فيشر.

-الخطوة الثالثة: تقدير معاملات الانحدار واختبارها وذلك بهدف تحديد مدى أثر كل متغير من المتغيرات المستقلة على المتغير الثاني، وكذا اختبار الدلالة الإحصائية للنموذج المعتمد.

وقبل التطرق إلى اختبار الفرضية الرئيسية لابد من الإشارة إلى نموذج الدراسة الحالية المعتمد:

نموذج الدراسة وفرضياتها: انطلاقاً من الإشكالية الرئيسية للدراسة المتعلقة بموضوع أثر كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المدقق على جودة التدقيق الخارجي، تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

تؤثر كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المدقق إيجاباً في جودة التدقيق الخارجي

ومن أجل الإحاطة الجيدة بالفرضية الرئيسية تمت تجزئتها إلى الفرضيات الفرعية التالية:

H1: تؤثر أخلاقيات المدقق إيجابا في تحسين جودة التدقيق الخارجي

H2: تؤثر كفاءة المدقق إيجابا في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

H3: تؤثر نزاهة المدقق إيجابا في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

ب-معامل التحديد المعدل، معامل التحديد، معامل الارتباط المتعدد:

من أجل اختبار هذه الفرضيات الفرعية تمت الاستعانة بنموذج الانحدار الخطي المتعدد والذي تم عرض نتائجه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-16): معامل الارتباط المتعدد، معامل التحديد، معامل التحديد المعدل

معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط المتعدد
0.607	0.624	0.790

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معامل الارتباط R بلغ 0.790 وهذا بوضوح أن هناك علاقة ارتباط موجبة قوية بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في كفاءة المدقق، نزاهته وأخلاقياته والمتغير التابع المتمثل في جودة التدقيق الخارجي وهو جد مقبول من الناحية الإحصائية.

وأن معامل التحديد R² بلغ 0.624 هذا يعني أن باستطاعة المتغيرات المستقلة تفسر ما قيمته 62.4% من المتغير التابع والباقي المقدّر بـ 37.6% يعود لعوامل أخرى لها أثر في جودة التدقيق الخارجي لم يتم التطرق لها في الدراسة الحالية، أما قيمة معامل التحديد المعدل بلغت قيمته 60.7% وبما أن قيمته قريبة من قيمة معامل التحديد فهذا يدل على جودة نموذج الدراسة المقترح.

ج- جدول تحليل التباين (ANOVA):

الجدول رقم (2-17): جدول تحليل التباين (ANOVA)

الدالة	مستوى الدلالة	القيمة الاحتمالية sig	احصائيات فيشر F المحسوبة	متوسط مجموع المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	النموذج
دال احصائيا	0.05	0.000	37.625	5.544	3	16.631	الانحدار
				0.147	68	10.019	البواقي
					71	26.651	الكلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

يتضح من خلال الجدول أعلاه وبناء على نتائج اختبار Fisher ان القيمة الاحتمالية sig للنموذج تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة (5%) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأن نموذج الانحدار معنوي وأن هناك واحد على الأقل من معاملات الانحدار يختلف عن الصفر، ومنه فإن نموذج دراسة أثر كفاءة المدقق ونزاهته وأخلاقياته على جودة التدقيق الخارجي معنوي من الناحية الإحصائية الكلية.

ج-تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول الموالي يمثل تقدير معاملات النموذج واختبارها:

الجدول رقم (2-18): تقدير معاملات النموذج واختبارها

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	قيمة ستودنت المحسوبة Tcal	القيمة الاحتمالية Sig	مستوى الدلالة	الدلالة
	المعامل	الخطأ المعياري	Bêta				
الحد الثابت	0.143	0.194	-	0.736	0.464	0.05	غير دال إحصائيا
كفاءة المدقق	0.307	0.106	0.280	2.879	0.005	0.05	دال إحصائيا
نزاهة المدقق	0.261	0.086	0.277	3.015	0.004	0.05	دال إحصائيا
أخلاقيات المدقق	0.378	0.088	0.396	4.285	0.000	0.05	دال إحصائيا
المتغير التابع: جودة التدقيق الخارجي							

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V26

من خلال الجدول يتضح لنا:

- وجود أثر موجب لكفاءة المدقق ودوره في جودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة معاملته 0.307 وهو معنوي من الناحية الاحصائية بالاعتماد على قيمة sig 0.005 وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة الاحصائية 5%، وهذا ما يعني أن هناك علاقة قوية بين جودة التدقيق والكفاءة المهنية التي يجب أن تتحقق لدى مدقق الحسابات، وهذا ما يؤدي بنا الى قبول الفرضية H_1 التي تنص على أنه يوجد أثر موجب ذو دلالة إحصائية لكفاءة المدقق على جودة التدقيق الخارجي.

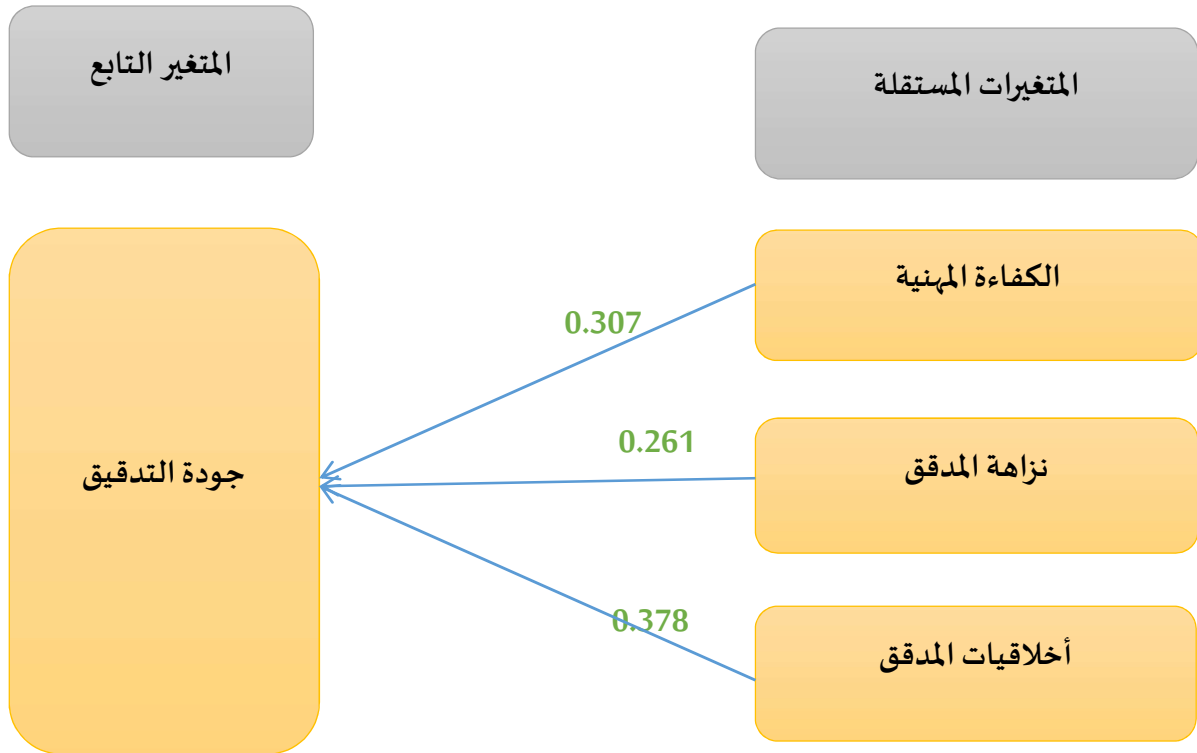
- وجود أثر موجب لنزاهة المدقق في تحقيق جودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة معاملته 0.261 وهو معنوي من الناحية الاحصائية بالاعتماد على قيمة sig 0.004 وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة الاحصائية 5%، وهذا ما يفسر أن هناك علاقة طردية مع إستقلالية المدقق والتي تظهر في نزاهته وموضوعيته وبين تحسين جودة التدقيق و عليه نقبل الفرضية H_2 التي تنص على أنه يوجد أثر موجب ذو دلالة إحصائية لنزاهة المدقق على جودة التدقيق الخارجي.

- وجود أثر موجب لأخلاقيات المدقق في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث بلغت قيمة معاملته 0.378 وهو معنوي من الناحية الاحصائية بالاعتماد على قيمة sig 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة الاحصائية 5%، وهذا ما يعكس أن العلاقة بين المتغير المستقل والتابع علاقة جد قوية والتي تظهر في أخلاقيات وقواعد السلوك المهني خلال أداء المدقق لمهامه الحرص على إخراج جودة عالية تخص التدقيق و عليه نقبل الفرضية H_3 التي تنص على أنه يوجد أثر موجب ذو دلالة إحصائية لأخلاقيات المدقق على جودة التدقيق الخارجي.

ومن خلال مناقشة وتحليل نتائج الفرضيات نلاحظ أن معامل الحد الثابت في النموذج المدروس بلغ 0.143 وهو معنوي وغير دال إحصائيا بإعتبار أن قيمة sig تساوي 0.464 وهي اكبر من مستوى الدلالة الاحصائية 5%.

النموذج النهائي للدراسة:

تلخيصا لما تم ذكره سابقا يمكن تمثيل النموذج النهائي للدراسة في الشكل التالي:
الشكل رقم: (2-6) النموذج النهائي للدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل عرض الدراسة الميدانية والتي إستهدفت الى التعرف على آراء أو إجابات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي للجزائر بخصوص العوامل التي يتأثر بها مدقق الحسابات وعن طريقها يحسن أو يخفض من جودة التدقيق الخارجي.

وبعد التحليل الاحصائي لمتغيرات الدراسة ومعرفة مدى أثر كفاءة ونزاهة وأخلاقيات مدقق الحسابات على جودة التدقيق الخارجي، وإختبار الفرضيات التي خلصت الى أن كل المتغيرات المدروسة والمتعلقة بالمدقق الخارجي لها أثر إيجابي ذو دلالة معنوية على جودة التدقيق الخارجي، حيث أن أفراد العينة محل الدراسة لا تختلف باختلاف المتغيرات الشخصية وإنما تصب في إتجاه واحد، والتي تستدعي ضرورة الاهتمام بالكفاءة والنزاهة والاخلاق معا، والتي يجب أن يتصف بها المدقق الخارجي مع تحسين مستواهم بالتعليم المستمر والاطلاع على جميع المستجدات الحديثة في مجال التدقيق والمحاسبة من أجل إستخلاص نتائج ذات جودة عالية.

الخاتمة

تعد مهنة التدقيق من المهام التي أعطت لها الدولة إهتماما كبيرا في الوقت الراهن وذلك للحفاظ على حقوق الأفراد سواء كانوا طبيعيين أو معنويين، و ذلك من خلال القيام بالعديد من الاصلاحات أهمها تبني النظام المحاسبي المالي بدل من المخطط الوطني المحاسبي وكذا القانون 01-10 الذي ألغى القانون 08/91 ووصولاً الى إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال سن عدد من المراسيم والقرارات، وكل هذا من أجل الرفع من جودة التدقيق ولا يتأتى إلا من خلال عوامل تؤثر في شخص المدققين (خبراء محاسبين أو محافظي الحسابات).

حيث هدفت هذه الدراسة الى معرفة أثر كفاءة المدقق ونزاهته وأخلاقياته على جودة التدقيق الخارجي، وتطرقنا في جانبه النظري الى الجوانب المختلفة التي لها علاقة بالتدقيق والمدققين، وتم التركيز على جودة التدقيق والأثر الذي يصنعه مدقق الحسابات الخارجي.

وفي نفس السياق إتضح لنا أن لجودة التدقيق أهمية كبيرة خاصة بعد الأزمات التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية والتي أشرنا لها سابقا في دراستنا هذه، وهي ضرورة فرضتها الظروف الاقتصادية الراهنة، التي أستدعت كل مستعملي القوائم المالية الى التأكد من صدق وموثوقية المعلومات المنشورة والتي يقدمها مدققي الحسابات ومن ثم الاعتماد عليها.

كما سعت الدراسة ميدانيا الى الاعتماد على استبانة موجهة لمدققي الحسابات من أجل اختبار آرائهم حول الأثر الذي يمكن أن يحدثه هذا الأخير في تحسين جودة التدقيق الخارجي، وبعد التحليل توصلت الدراسة الى جملة من النتائج المرتبطة بأثر أخلاقيات وكفاءة ونزاهة المدقق في تحسين جودة التدقيق الخارجي والتي تمثلت في:

وجود علاقة ارتباط خطي موجب ومعنوي بين كل من المتغيرات المستقلة (الكفاءة المهنية للمدقق، نزاهة المدقق، وأخلاقيات المدقق) والمتغير التابع جودة التدقيق الخارجي.

إعتمادا على نتائج الانحدار الخطي المتعدد تم قبول الفرضية الرئيسية القائلة: تؤثر كفاءة ونزاهة وأخلاقيات المدقق إيجابا في جودة التدقيق الخارجي

وجود أثر موجب ومعنوي لكفاءة المدقق ودوره في تحسين جودة التدقيق الخارجي، حيث أن الكفاءة المهنية يجب أن تتحقق لدى مدقق الحسابات حتى يتمكن من تحقيق نتائج أفضل.

-وجود أثر موجب لنزاهة وأخلاقيات المدقق في تحقيق جودة التدقيق الخارجي ومعنوي من الناحية الاحصائية، وهو ما يفسر أن المتغيرات عند ترابطها في شخص المدقق تحقق أو تحسن من الجودة المبتغاة.

بينت الدراسة أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين العوامل المرتبطة بمدقق الحسابات وجودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر، وهي ذات أثر مرتفع، حيث كل أعضاء العينة أكدوا على إلزامية الكفاءة والنزاهة والاخلاق التي يتسم بها مدققي الحسابات من أجل الوصول الى الأهداف المرجوة.

إستخلصنا من دراستنا كذلك مقارنة بالدراسات السابقة التي تطرقنا لها أنها توافقت من حيث النتائج مع متغير واحد لكل دراسة له اثر على جودة التدقيق وهو ما ينقص من فرضيات الدراسة التي أسقطوا عليها الموضوع، في حين الدراسة الحالية تناولت ثلاث متغيرات تكمل بعضها البعض وتحقق جودة عالية من التدقيق. من خلال الدراسة إستدركنا أن المدقق يمتلك المقدرة على تقديم معلومات محايدة وخالية من التحيز لمستعملي القوائم المالية.

وعلى ضوء النتائج المتوفرة من خلال الدراسة الميدانية وجب على الهيئة المشرفة على مهنة التدقيق: تكثيف برامج التكوين والمكتقيات العلمية من اجل مساهمة القوانين المستحدثة وشرحها، إقتراح الاسراع في تبني معايير للتدقيق المحلي ومعايير للرقابة على جودة التدقيق مع إلزام مكاتب التدقيق بتطبيقها .

ضرورة إجراء المزيد من الأبحاث والدراسات المتعلقة بالموضوع من جوانب متعددة أخرى، لا إسقاط متغير واحد على جودة التدقيق ومقارنتها من حيث الارتباط. السعي الى خلق مدقي حسابات على مستوى الادارات العمومية(مدقق داخلي) مع إلزامه بالاطلاع على جميع المعايير والتكوين المستمر من أجل الإكتشاف المبكر للمخالفات وكذا مساعدة المدقق الخارجي في مهامه بإعتباره مكمل له.

تصميم برامج مهنية للتدقيق تتماشى ومتطلبات الحياة العملية بمعايير دولية مستحدثة، تساعد وتقلل من دراسة وتحليل نقاط القوة والضعف داخل المؤسسات.

أفاق الدراسة:

تعتبر المتغيرات المدروسة من المواضيع الجديرة بالاهتمام والتعمق فيها أكثر، فموضوع جودة التدقيق الخارجي موضوع جديد بالنسبة للجزائر، فلا بد من دراسته من جميع الجوانب وإعطاء أهمية كبرى للمتغيرات التي لها تأثير على مدقي الحسابات والذي بدوره يؤثر على جودة التدقيق الخارجي.

و بعد دراسة الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي نرى أنه يمكن إعتبار هذه الدراسة طريق أو مواصلة لدراسات لاحقة مرتبطة بجودة التدقيق الخارجي مع متغيرات ملازمة لمهنة التدقيق، وقياس إرتباطها من أحدث المعايير سواء في الاداء أو التطور..، وذلك من خلال التطرق الى :

- دراسة الضوابط الاخلاقية وتنميتها الى مجموعة من المبادئ والقوانين التي تحكم مهنة المحاسبة والتدقيق
- دراسة تأثير عوامل اخرى مرتبطة مع بعضها على جودة التدقيق الخارجي.
- دراسة تبني جودة التدقيق داخل الادارات العمومية وتفعيل نظام الرقابة الخارجية. على غرار ما تقوم به الرقابة القبلية والبعدية التابعة لمؤسسات الدولة.

قائمة المراجع

المراجع العربية

الكتب

- 1- أحططاش نشيدة. (2017). أثر جودة التدقيق الخارجي على موثوقية القوائم المالية في ظل حوكمة الشركات. أطروحة مقدمة ضمن إطار نيل شهادة الدكتوراه. الجزائر، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة سطيف.
- 2- أحمد حلمي جمعة. (2005). المدخل الى التدقيق الحديث. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- 3- احمد حلمي جمعة. (2015). المدخل الى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق. الاردن: دار صفاء للنشر والتوزيع-عمان.
- 4- احمد قايد بن الدين. (2015). التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية. الأردن: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- 5- ايمان إبراهيم حسين. (2018). المراجعة والرقابة في نظم المحاسبية. مصر: كلية التجارة جامعة دمنهور.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي. (2005). مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة. الأسكندرية: الدار الجامعية.
- 7- توفيق مصطفى أبو رقبة، و عبدالهادي أسحق المصري. (2014). تدقيق ومراجعة الحسابات. مصر: دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع.
- 8- حسين احمد عبيد، و شحاتة السيد شحاتة. (2007). مراجعة الحسابات. مصر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
- 9- رزق أبو زيد الشحنة. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. الأردن: كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الزيتونة الأردنية.

الأطروحات

- 10- بن دوية منصور. (2023). أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التقارير المالية دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. أطروحة مقدمة ضمن إطار نيل شهادة الدكتوراه (19). قسم علوم مالية ومحاسبة: جامعة أحمد درايعة أدرار.
- 11- مالطي سناء. (2020). جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات. أطروحة مقدمة ضمن إطار نيل شهادة الدكتوراه، 63. سيدي بلعباس الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، سيدي بلعباس: جامعة الجيلالي اليااس.

- 12- أسيا هيري. (2018). فعالية التدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة مقدمة ضمن إطار نيل شهادة الدكتوراه، 62. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير: جامعة أحمد درايعية أدرار.
- 13- خليل عبدالعال محمود بكر. (2015). مدى إلزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني. أطروحة مقدمة ضمن إطار نيل شهادة الماجستير، 44. غزة-فلسطين: الجامعة الإسلامية الفلسطينية.

المجلات المحكمة

- 14- برودي مفروم، و عبدالحميد مراكشي. (2019, 06 30). العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر (دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولايات الجنوب الجزائري). مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية، 3(2)، الصفحات 183-212.
- 15- بوباطة أميرة، و مصطفى بودرامة. (2022, 06 16). أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي، دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر. مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، 07(01)، الصفحات 796-813.
- 16- جدع حميد عبدالرحمان، و التميمي ناظم شعلان. (2022). دور مراقب الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في زيادة جودة عملية التدقيق. Al-Ghari Journal of Faculty of Administration and Economics، 18(4)، الصفحات 521-538.
- 17- حسون الربيعي نجلاء سادة، و صخر نجاة حميد. (2020, 11 29). دور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق بحث ميداني في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق. مجلة الريادة للمال والأعمال، 2(1)، الصفحات 32-53.
- 18- رشيد سفاحلو، و عاشور كتوش. (2017). مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر. مجلة الاقتصاد الجديدة، 01(16)، الصفحات 85-109.
- 19- سعاد شكري معمر، و كهينة رشام. (2022, 01 01). أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق لبالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي-دراسة ميدانية من وجهة نظر محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. مجلة الاستراتيجية والتنمية، 12(01)، الصفحات 44-63.
- 20- سليم طرابلسي، و فاتح طواف. (2020, 05 06). أثر التزام مراجع الحسابات بأخلاقيات وأداب المهنة على جودة خدمات المراجعة في الجزائر دراسة ميدانية. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، 13(1)، الصفحات 964-987.
- 21- سمير ولد باحمو، و أسيا هيري. (2020, 08 30). التزام المدقق بالأخلاقيات المهنية وأثره على فعالية التدقيق الخارجي. مجلة البشائر الاقتصادية، 6(2)، الصفحات 750-762.

- 22- شلال علي، و مخلوف الطاهر. (30 06, 2023). واقع التزام مراجعي الحسابات بمبادئ أخلاقيات مهنة الدراجعة الخارجية في الجزائر دراسة ميدانية لعينة من المهنيين -. مجلة أبعاد اقتصادية، 13(1)، الصفحات 216-240.
- 23- طارق تليلي، و سويسي هوارى. (16 10, 2019). محددات جودة التدفبف الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر-دراسة ميدانية. مجلة الباحث، 19(1)، الصفحات 371-386.
- 24- طارق تليلي، و هوارى سويسي. (16 10, 2019). محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين لافي الجزائر. مجلة الباحث، صفحة 374.
- 25- عبدالقادر مقرامنت، نوال ضيافي، و رفيقة بوسالم. (10 03, 2021). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر. مجلة التنظيم والعمل، 9(4)، صفحة 82.
- 26- علي بن يحيى، و خضير خبيطي. (31 01, 2018). تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة-دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010-2018. 3، الصفحات 1-21. أفلو لغواط الجزائر: المركز الجانعي.
- 27- علي بن يحيى، و خضير خبيطي. (جانفي، 2019). تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة، دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010 و 2018. مجلة المقريزي للدراسات الاقتصادية والمالية، 1، الصفحات 1-21.
- 28- فؤاد عنون ، و حمزة ضويفي. (17 05, 2023). التدقيق الخارجي في الجزائر -دراسة تحليلية للقوانين المنظمة للمهنة. 02(02)، صفحة 57.
- 29- فيلاي حمزة ، و بوشريبة محمد. (02 06, 2022). أهمية أخلاقيات مهنة محافظ الحسابات في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية الواردة ضمن القوائم المالية -دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية قسنطينة باستخدام النموذج SPSS23. مجلة دراسات اقتصادية، 9(1)، الصفحات 167-189.
- 30- لشلاش عائشة. (2015). جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 43، 267-282.
- 31- محمد بن لدغم، و محمد لمين لعريجي. (11, 2018). مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة التكامل الاقتصادي، 6(4)، صفحة 86.
- 32- نبيل حمادي. (2012). أثر تطبيق الحوكمة على جودة التدقيق المالي دراسة حالة الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 57-60. الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر.

القوانين والمراسيم

- 33- القانون التجاري. (2007). كيفية تعيين مدقق الحسابات عن طريق الحكمة المادة 715 مكرر 4-8. الجريدة الرسمية، 188-190. الجزائر، الامانة العامة للحكومة، الجزائر.
- 34- قانون 01-10. (29 06, 2010). متعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريد الرسمية، 07-08. الجزائر، الامانة العامة، الجزائر.

35- المرسوم التنفيذي. (27 01, 2011-30). يحدد شروط وكفايات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعامد. الجريدة الرسمية، 02-03. الأمانة العامة للحكومة، الجزائر.

المراجع الاجنبية

36 Abdullah Said, A., Mohd Rizuan, A., Zaroug Osman Bila, & Mohammad Nurul AlamD. (2023, 01 13). THE IMPACT OF AUDITOR INTEGRITY TO AUDIT QUALITY: AN EXPLORATORY STUDIES FROM THE MIDDLE EAST. *المجلة الدولية للأعمال المهنية*, 8(1), pp. 1-15.

37-Arfiansyah, Z. (2020, 02 02). Auditor Competence, Independence And Workload And Their Impact On Audit Quality. , *Indonesia*, 09(02), pp. 21-74.

38-Association, A. A. (1973). Committee on Basic Auditing Concepts, statement of Basic Auditing Concepts. Dans ' . duMichigan. USA, America.

39-Kenny, A., & Rebecca, n. (2021, 09 08). THE IMPACT OF INTEGRITY, PROFESSIONALISM,AND SELF-EFFICACY OF AUDITORS ON AUDIT QUALITY. *Jurnal Riset Bisnis*, 5(1), pp. 44-56.

40-Melisa ،Galumbang Hutagalung و Enda Noviyanti Simorangkir .(2021 ,08 08) .Effect of Independence, Integrity and Accountability Auditors on Audit Quality With Ethics of Auditor as Moderating Variable (Study at Public Accountants Office in Medan .(*Journal of Economics, Finance and Management Studies*.1408 ، 04 ، صفحة

41-Selly Puspita, S., Made, S., & Wuryan, A. (2021, 09 22). The effect of auditors' competence and moral reasoning towards audit quality with audit time budget as moderating. *INTERNATIONAL JOURNAL OF RESEARCH IN BUSINESS AND SOCIAL SCIENCE*, 10(06), pp. 205-212.

45-Todorovic, Z. (2018, 07). APPLICATION OF THE ETHICS CODE AND RULES OF PROFESSIONAL CONDUCT OF ACCOUNTS AND AUDITORS. (Montenegro, Éd.) *MEST Journal*, 6(1), pp. 135-150.

الملاحق

إستمارة إستبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، وبعد :

يسعدني أن أضع بين أيديكم هذا الإستبيان الذي يدخل في إطار التحضير لمذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر محاسبة وجباية معمقة، تحت عنوان " أثر كفاءة المدقق ونزاهته وأخلاقياته على جودة التدقيق الخارجي دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين "، نعلمكم بأن البيانات التي سيتم جمعها من هذا الإستبيان سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وإنه لا توجد إجابات جيدة أو غير جيدة، نحن نهتم بأرائكم وتفكيركم، لذلك نرجو منكم الإجابة بكل موضوعية على الأسئلة الواردة بالتأشير بعلامة (x) في الخانة المناسبة. شكرا على تعاونكم معنا، لكم منا كل التقدير والإحترام

الطالب :

سباع عبد القادر

تحت إشراف الدكتور:

محمد الشريف الأمين

01-المحور الأول: المعلومات الشخصية

البيانات الشخصية		
الجنس	ذكر	
	أنثى	
العمر	أقل من 30 سنة	
	من 30 سنة الى 40 سنة	
	من 40 سنة الى 50 سنة	
	أكثر من 50 سنة	
المؤهل العلمي	ليسانس	
	ماستر	
	دراسات عليا	
	شهادة مهنية	
الخبرة المهنية	أقل من 05 سنوات	
	من 05 سنوات الى 10 سنوات	
	من 10 سنوات الى 15 سنة	
	من 15 سنوات الى 20 سنة	
	أكثر من 20 سنة	

2- المحور الثاني (المتغير المستقل):

المراجع

عين درجة موافقتك أو عدم موافقتك بوضع إشارة (x) في الخانة المناسبة للجدول من 1 (غير موافق بشدة) إلى 5 (موافق بشدة)

الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الكفاءة المهنية للمدقق					
1 قدرة المدقق الخارجي على تطوير عمله					
2 مشاركة المدقق الخارجي في دورات منتظمة تهتم بتطوير قدراته					
3 توفر الكفاءة المهنية المناسبة لقيام المدقق الخارجي بعمله					
4 توفر المدقق الخارجي على المؤهل العلمي المناسب للقيام بأعماله					
5 قدرة المدقق الخارجي على التنبؤ المستقبلي					
6 قدرة المدقق الخارجي على تقديم معلومات مهمة في الوقت المناسب					
7 توفر المدقق الخارجي على الخبرة المناسبة للقيام بأعماله					
8 دراية المدقق الخارجي وإلمامه بالمعرفة التامة بأعمال التدقيق					
9 قدرة المدقق الخارجي على تقديم خدمات مهنية استشارية					
نزاهة المدقق					
10 عمل المدقق يتصف بالنزاهة ومعلومات محايدة وخالية من التحيز.					
11 الإفصاح عن التقارير المالية بشفافية					
12 العدل في تقديم المعلومات عن ما يتعلق بأعضاء مجلس الإدارة.					
13 عدم إفشاء السر المهني					
أخلاقيات المدقق					
14 الالتزام بالاستقلالية عند القيام بعمليات التدقيق					
15 الالتزام بالموضوعية وتجنب التحيز أثناء عمليات التدقيق					
16 اظهار الشك المهني من خلال التقييم النقدي للأدلة أثناء عمليات التدقيق					

3 - المحور الثالث (المتغير التابع) : جودة التدقيق الخارجي :

عين درجة موافقتك أو عدم موافقتك بوضع إشارة (x) في الخانة المناسبة للجدول من 1 (غير موافق بشدة) إلى 5 (موافق بشدة)

الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
17 يمارس المدقق الخارجي مهمته بكل موضوعية وإستقلالية					
18 يستخدم المدقق الخارجي الأساليب الإحصائية في عملية التدقيق الخارجي					
19 لاينحاز المدقق الخارجي لأي طرف عند عملية التدقيق					
20 يتأكد المدقق الخارجي من قدرة المؤسسة على الاستمرارية					
21 يتأكد المدقق الخارجي من أن التسجيلات المحاسبية تمت وفق القوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها					
22 يقوم المدقق الخارجي بتوضيح الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية					

المراجع

23	إشراف الهيئات المهنية على مكاتب التدقيق يرفع من جودة الخدمة المقدمة
----	---

أشكركم بكل تواضع على إجاباتكم وعلى وقتكم

الملحق 02: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

		الجنس			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	38	52,8	52,8	52,8
	أنثى	34	47,2	47,2	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق 03: توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي

		المستوى_الدراسي			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	37	51,4	51,4	51,4
	ماجستير	32	44,4	44,4	95,8
	دراسات عليا	3	4,2	4,2	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق 04: توزيع أفراد العينة حسب السن

		العمر			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	11	15,3	15,3	15,3
	من 30 سنة الى 40 سنة	26	36,1	36,1	51,4
	من 40 سنة الى 50 سنة	26	36,1	36,1	87,5
	أكثر من 50 سنة	9	12,5	12,5	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق 5: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

		المهنية#الخبرة			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	25	34,7	34,7	34,7
	من 5 الى 10 سنوات	19	26,4	26,4	61,1
	من 10 الى 20 سنوات	17	23,6	23,6	84,7
	أكثر من 20 سنوات	11	15,3	15,3	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

المراجع

الملحق 6: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

		الوظيفة			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسب	21	29,2	29,2	29,2
	محافظ حسابات	51	70,8	70,8	100,0
	Total	72	100,0	100,0	

الملحق 07: اتجاهات إجابات المتغير المستقل رقم 01

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
A1	72	1,00	2,00	1,7361	,44383
A2	72	1,00	4,00	2,0833	,76453
A3	72	1,00	5,00	2,0139	1,04130
A4	72	1,00	5,00	2,0000	1,04814
A5	72	1,00	5,00	2,3194	1,26520
A6	72	1,00	5,00	2,4861	1,21020
A7	72	1,00	5,00	2,1250	,97775
A8	72	1,00	4,00	2,1250	1,06066
A9	72	1,00	5,00	1,8889	,97223
AAAA	72	1,00	3,33	2,0864	,55859
N valide (liste)	72				

الملحق 08: اتجاهات إجابات المتغير المستقل رقم 02

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
S1	72	1,00	4,00	1,8472	,74417
S2	72	1,00	5,00	2,2500	1,17185
S3	72	1,00	5,00	2,3750	1,15597
S4	72	1,00	5,00	2,0417	1,06728
SSSS	72	1,00	3,50	2,1285	,65002
N valide (liste)	72				

الملحق 09: اتجاهات إجابات المتغير المستقل رقم 03

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
F1	72	1,00	5,00	2,2500	1,09737
F2	72	1,00	5,00	1,9028	1,00925
F3	72	1,00	5,00	2,0139	1,04130
FFFF	72	1,00	4,00	2,0556	,64276
N valide (liste)	72				

الملحق 10: اتجاهات إجابات المتغير التابع

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Z1	72	1,00	4,00	1,8472	,74417
Z2	72	1,00	5,00	2,0139	1,11952
Z3	72	1,00	5,00	2,9028	1,24651
Z4	72	1,00	5,00	2,0417	1,06728
Z5	72	1,00	5,00	2,0139	1,04130
Z6	72	1,00	5,00	2,0000	1,04814

المراجع

Z7	72	1,00	4,00	1,9722	,93405
ZZZZ	72	1,00	3,71	2,1131	,61267
N valide (liste)	72				

الملحق 11: علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة

Corrélations

		الكفاءة المهنية للمدقق	نزاهة المدقق	أخلاقيات المدقق	جودة التدقيق
الكفاءة المهنية للمدقق	Corrélation de Pearson	1	,548**	,557**	,652**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000
	N	72	72	72	72
نزاهة المدقق	Corrélation de Pearson	,548**	1	,477**	,619**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000
	N	72	72	72	72
أخلاقيات المدقق	Corrélation de Pearson	,557**	,477**	1	,684**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000
	N	72	72	72	72
جودة التدقيق	Corrélation de Pearson	,652**	,619**	,684**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	72	72	72	72

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق 12: جدول تحليل التباين

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	16,631	3	5,544	37,625	,000 ^b
	de Student	10,019	68	,147		
	Total	26,651	71			

a. Variable dépendante : ZZZZ

b. Prédictors : (Constante), FFFF, SSSS, AAAA

الفهرس

المحتويات	الصفحة
الاهداء	I
شكروعرفان	II
فهرس المحتويات	III
فهرس الجداول	IV
فهرس الاشكال	V
فهرس الملاحق	VI
فهرس الاختصارات	VII
مقدمة	أ
الفصل الأول: الادبيات النظرية والدراسات السابقة	
المبحث الأول: الخلفية النظرية للتدقيق الخارجي	3
أولاً: التدقيق الخارجي	03
1- ماهية التدقيق الخارجي	04
2- أهمية وأهداف التدقيق الخارجي	05
3- أنواع التدقيق الخارجي	07
ثانياً: جودة التدقيق الخارجي	07
1- مفهوم وأهمية جودة التدقيق الخارجي	07
2- العوامل المحددة لجودة التدقيق الخارجي	08
3- العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي	09
ثالثاً: عموميات حول المدقق الخارجي والعوامل المؤثرة فيه	11
1- المدقق الخارجي	11
1-1 تعريف ومؤهلات مدقق الحسابات	11
2-1 تعيين وعزل مدقق الحسابات	12
3-1 مهام وحقوق وواجبات مدقق الحسابات	13
2- كفاءة المدقق الخارجي	15
1-2 المعايير العامة كمحدد لكفاءة المدقق	15
2-2 استعمال أعمال التدقيق الداخلي	16
3-2 التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي لضمان الجودة	17
3- نزاهة وأخلاقيات المدقق الخارجي	18
1-3 مبادئ وقواعد سلوك مهنة التدقيق الخارجي	18
2-3 التزامات ومسؤوليات المدقق الخارجي	19

20	3-3 العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي وأثر عدم تجسيد أخلاقيات المهنة
21	المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة
21	أولاً: الدراسات العربية
26	ثانياً: الدراسات الاجنبية
27	ثالثاً: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية
27	أوجه التشابه
27	أوجه الاختلاف
28	المخطط النظري للدراسة
29	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: المجتمع والاطار المنهجي للدراسة
32	المبحث الأول: الطريقة والادوات المستخدمة في الدراسة
32	أولاً: الطريقة المستخدمة في الدراسة
33	ثانياً: الادوات والبرامج والأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة
36	المبحث الثاني: نتائج الدراسة وأختبار نموذج الدراسة
36	أولاً: عرض نتائج الدراسة
45	ثانياً: إختبار نموذج الدراسة
50	خلاصة الفصل
52	الخاتمة
55	قائمة المراجع
	الملاحق

الملخص

تهدف هذه الدراسة الى دراسة أثر المدقق الخارجي وقدرته الشخصية والمهنية على تحسين جودة التدقيق، من أجل ضمان الأهداق الكلية لجودة التدقيق، وركزت الدراسة على ثلاث سمات رئيسية في المدقق وهي الكفاءة والنزاهة والاخلاق ومدى أثرها على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات بالجنوب الشرقي للجزائر، ولتحقيق ذلك وإبراز محدودية الأثر تم توزيع إستبانة على عينة مكونة من 72 (خبير محاسب ومحافظ الحسابات) وتمت معالجتها وفق برنامج SPSS V26 .

وخلصت الدراسة الى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لكل من العوامل المؤثرة في المدقق على تحسين جودة التدقيق، كما توصلت الدراسة الى أنه لا توجد فوارق في الاتجاهات حول المتغيرات المدروسة وتأثيرها على جودة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، جودة التدقيق، أخلاقيات المدقق، كفاءة المدقق، ونزاهة المدقق

Summary:

This study aims to study the impact of the external auditor and his personal and professional ability to improve audit quality, in order to ensure the overall goals of audit quality. The study focused on three main characteristics of the auditor, namely competence, integrity, and ethics, and the extent of their impact on audit quality from the point of view of auditors in south-eastern Algeria. To achieve this and highlight the limited impact, a questionnaire was distributed to a sample of 72 (expert accountants and bookkeepers) and was processed according to the SPSS V26 program.

The study concluded that there was a statistically significant effect for each of the factors influencing the auditor on improving the quality of the audit. The study also concluded that there were no differences in the trends regarding the variables. studied and its impact on the quality of external auditing.

Key words: external audit, audit quality, auditor ethics, auditor competence, and auditor integrity